

Практика разрешения споров, связанных с применением налогового законодательства

Рассматриваемая категория дел является обширной и включает в себя споры об оспаривании решений налоговых органов о привлечении или об отказе в привлечении к налоговой ответственности, решений об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость, требований налоговых органов об уплате налогов, пеней и штрафов, а также споры о взыскании налоговыми органами обязательных платежей и санкций. При этом споры, связанные с оспариванием решений налоговых органов о привлечении или об отказе в привлечении к налоговой ответственности, составляют основную долю в данной категории дел, поступающих на рассмотрение в арбитражные суды округа.

Анализ дел, рассмотренных судьями третьего судебного состава Арбитражного суда Волго-Вятского округа с января 2019 года по июнь 2020 года в порядке кассационного производства, свидетельствует о том, что в арбитражных судах округа в целом сложилась единообразная практика применения норм налогового законодательства. Тем не менее, при рассмотрении кассационных жалоб все же был выявлен ряд проблемных вопросов, которые требуют отдельного освещения в рамках данного обобщения.

1. Недоимка по налогу в силу пункта 3 статьи 12 Федерального закона от 28.12.2017 № 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 436-ФЗ) может быть списана только с лиц, которые задекларировали ее до 01.01.2015, либо с лиц, налоговая задолженность которых выявлена (начислена) налоговыми органами до указанного дня, но не взыскана на момент вступления в силу Закона № 436-ФЗ.

Дело № А17-1736/2018

Предприниматель, посчитав, что имеющаяся у него задолженность по налогам, соответствующим пеням и штрафам образовалась в 2014 году, обратился в Инспекцию с заявлением о признании ее безнадежной к взысканию и списании на основании пункта 2 статьи 12 Закона № 436-ФЗ.

Рассмотрев данное заявление, налоговый орган пришел к выводу об отсутствии правовых оснований для списания задолженности.

Суд первой инстанции поддержал позицию налогоплательщика, указав, что образование недоимки не зависит от момента ее обнаружения налоговым органом, и, установив, что имеющаяся у Предпринимателя задолженность образовалась в 2014 году, счел ее подлежащей признанию безнадежной к взысканию и списанию.

В свою очередь суд апелляционной инстанции, учитывая правовую позицию, изложенную в определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 22.11.2018 № 306-КГ18-10607, пришел к выводу о невозможности применения к рассматриваемому спору статьи 12 Закона № 436-ФЗ, и отказал Предпринимателю в удовлетворении заявления.

Суд округа поддержал позицию апелляционной инстанции.

Согласно статье 59 НК РФ в установленных законодательством случаях в отношении задолженности по налогам (пени, штрафам), числящейся за отдельными налогоплательщиками, допускается признание ее безнадежной к взысканию.

Институт признания налоговой задолженности безнадежной к взысканию предполагает существование юридических или фактических препятствий к реальному исполнению обязанности по уплате налогов (пени, штрафов). Списание задолженности как безнадежной означает, что применение мер, направленных на принудительное исполнение налоговой обязанности является невозможным, в связи с чем задолженность исключается из лицевого счета налогоплательщика и более не может выступать предметом взыскания.

Так, в пункте 2 статьи 12 Закона № 436-ФЗ установлено, что признаются безнадежными к взысканию и подлежат списанию недоимка по налогам (за исключением налога на добычу полезных ископаемых, акцизов и налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через границу Российской Федерации), задолженность по пеням, начисленным на указанную недоимку, и задолженность по штрафам, образовавшиеся на 01.01.2015, числящиеся на дату принятия налоговым органом в соответствии с настоящей статьей решения о списании признанных безнадежными к взысканию недоимки и задолженности по пеням и штрафам за индивидуальными предпринимателями, а также за лицами, утратившими статус индивидуального предпринимателя до даты принятия такого решения.

Согласно правовой позиции, изложенной в определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 22.11.2018 № 306-КГ18-10607, из содержания статьи 12 Закона № 436-ФЗ не следует, что данная норма является актом прощения налоговой задолженности (налоговая амнистия), прекращающим согласно подпункту 5 пункта 3 статьи 44 НК РФ обязанность по уплате налогов, пени и штрафов.

Напротив, положения данной статьи сформулированы как устанавливающие специальные основания для списания задолженности, право на взыскание которой не утрачено налоговыми органами, и в качестве признака безнадежности задолженности к взысканию законодателем рассматривается сам по себе факт ее непогашения в течение трех лет (2015 – 2017 годы).

С учетом изложенного для целей статьи 12 Закона № 436-ФЗ под подлежащей списанию задолженности граждан (индивидуальных предпринимателей), образовавшейся на 01.01.2015, должны пониматься недоимки по налогам, а также пени и штрафы, известные налоговым органам и подлежавшие взысканию на указанный момент времени, но не погашенные полностью или в соответствующей части в течение 2015 – 2017 годов.

Следовательно, недоимка по налогам, задолженность по пеням и штрафам может быть списана только с лиц, которые задекларировали ее до 01.01.2015, либо с лиц, налоговая задолженность которых выявлена (начислена) налоговыми органами до указанного дня, но не взыскана на момент вступления в силу Закона № 436-ФЗ, то есть на 29.12.2017.

Суд апелляционной инстанции установил, что спорная задолженность по налогам, пеням и штрафам выявлена и исчислена Инспекцией по результатам проведения выездной налоговой проверки; отражена в решении налогового органа (в рассматриваемом случае – 20.10.2016), следовательно, взыскание такой задолженности стало возможным после 01.01.2015.

При таких обстоятельствах в отношении спорной задолженности не подлежит применению часть 2 статьи 12 Закона № 436-ФЗ.

2. Реализация лома, образовавшегося из забракованных изделий в ходе производственной деятельности, не влечет возникновение у налогоплательщика обязанности по восстановлению налога на добавленную стоимость.

Дело № А43-3417/2019

Инспекция провела выездную налоговую проверку Общества, в ходе которой пришла к выводу об обязанности налогоплательщика восстановить налог на добавленную стоимость со стоимости материала, затраченного в производстве бракованных изделий.

Как установлено в рамках рассмотрения данного спора, Общество в целях осуществления своей производственной деятельности приобрел товарно-материальные ценности – листы металла для изготовления комплектующих и принадлежностей для автотранспортных средств, операции по реализации которых облагаются налогом на добавленную стоимость. По приобретенным товарно-материальным ценностям налогоплательщик принял к вычету «входящий» налог на добавленную стоимость.

В процессе производства образовались детали и заготовки, признанные браком. Бракованная продукция отражена на счете 28 «Брак в производстве» и впоследствии реализована в качестве лома металла. В силу подпункта 25 пункта 2 статьи 149 НК РФ (действовавшего в спорный период) данные операции налогоплательщик отнес к операциям, необлагаемым налогом на добавленную стоимость.

Согласно подпункту 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ, подлежат восстановлению налогоплательщиком в случаях дальнейшего использования таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления операций, указанных в пункте 2 названной статьи.

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов – в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Суммы налога, подлежащие восстановлению в соответствии с настоящим подпунктом, не включаются в стоимость указанных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, а учитываются в составе прочих расходов в соответствии со статьей 264 НК РФ.

Восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, и имущественные права были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления операций, указанных в пункте 2 статьи 170 НК РФ.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 170 НК РФ суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе

основных средств и нематериальных активов, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в случае приобретения товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения).

В силу подпункта 25 пункта 2 статьи 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация на территории Российской Федерации лома и отходов черных и цветных металлов.

Суды первой и апелляционной инстанций, установив, что товарно-материальные ценности были реализованы Обществом в виде лома металла, то есть использованы для осуществления операций, указанных в пункте 2 статьи 170 НК РФ, согласились с позицией Инспекции об обязанности налогоплательщика восстановить налог на добавленную стоимость, ранее принятый к вычету, на основании подпункта 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ.

Вместе с тем суды не учли следующее.

В пункте 3 статьи 170 НК установлены основания, при которых суммы налога на добавленную стоимость, ранее правомерно принятые налогоплательщиком к вычету, подлежат восстановлению при расчетах с бюджетом. Данный перечень является закрытым.

Законом не предусмотрена обязанность налогоплательщика по восстановлению и уплате в бюджет сумм налога, ранее предъявленных к вычету по товарам, приобретенным для использования в операциях, признаваемых объектом налогообложения, но впоследствии не использованным в этих операциях в связи с браком.

Материалами дела подтверждается, и Инспекция не оспаривает, что товарно-материальные ценности приобретались налогоплательщиком в целях ведения основной облагаемой налогом деятельности. Однако в процессе производства у Общества образовалась бракованная продукция, не пригодная для дальнейшей реализации.

Данное обстоятельство не свидетельствует об изменении изначальной цели приобретения товарно-материальных ценностей – изготовления комплектующих и принадлежностей для автотранспортных средств, которая облагается налогом на добавленную стоимость.

Таким образом, у Общества отсутствовала обязанность по восстановлению налога на добавленную стоимость. Выводы судов об обратном основаны на неправильном применении пункта 3 статьи 170 НК РФ.

По итогам рассмотрения кассационной жалобы Общества в суде округа судебные акты по делу № А43-3417/2019 были отменены, а решение налогового органа признано недействительным.

3. Неперечисленная налоговым агентом в бюджет сумма налога на доходы физических лиц является недоимкой.

Дело № А39-5635/2018

Региональным законом была предусмотрена налоговая льгота для отдельных категорий налогоплательщиков в виде освобождения от уплаты налога на имущество. Одним из условий применения льготы было отсутствие недоимки по налогам, подлежащим зачислению в региональный и местные бюджеты по состоянию на 1 апреля года, следующего за отчетным годом.

Общество применил данную льготу за 2015 год, но налоговый орган признал ее применение неправомерным, поскольку у налогоплательщика по состоянию на 01.04.2016 имелась задолженность по налогу на доходы физических лиц, удержанному, но не перечисленному в региональный и местный бюджеты.

Налогоплательщик в качестве возражений указал на то, что выявленная Инспекцией задолженность за первый квартал 2016 года по перечислению налога на доходы физических лиц, удержанного им как налоговым агентом с доходов физических лиц, не входит в объем понятия «недоимка», определенный в пункте 2 статьи 11 НК РФ.

Права и обязанности налогоплательщиков установлены в статье 23 НК РФ, согласно подпункту 1 пункта 1 которой налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги.

Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (пункт 1 статьи 8 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Налоговые агенты обязаны правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства (подпункт 1 пункта 3 статьи 24 НК РФ).

Плательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (пункт 1 статьи 207 НК РФ).

В пункте 1 статьи 226 НК РФ определено, что российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, указанные в пункте 2 данной статьи, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 224 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных статьями 226 Кодекса.

В силу пункта 6 статьи 226 НК РФ налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода.

Суды первой и апелляционной инстанций согласились с позицией налогоплательщика, указав, что согласно статье 11 НК РФ недоимка – это сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок. При этом в соответствии с пунктом 1 статьи 8 НК РФ под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с орга-

низаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности денежных средств. Поскольку налог на доходы физических лиц не является платежом, взимаемым с такой организации в форме отчуждения принадлежащих ей на праве собственности денежных средств, он не может быть признан для нее обязательным платежом в смысле, придаваемом ему налоговым законодательством. Вследствие чего, задолженность Общества по перечислению удержанного у налогоплательщиков налога на доходы физических лиц (учитывая статус организации как налогового агента), не может быть квалифицирована как недоимка, понятие которой дано в статье 11 НК РФ.

Однако суд округа не согласился с позицией нижестоящих судов и отменил судебные акты в части данного эпизода, указав, что налоговое законодательство не содержит иного (чем в статье 11 НК РФ) определения и толкования понятия «недоимка». Из изложенного следует, что правовая природа не перечисленного налогоплательщиком в бюджет налога на доходы физических лиц должна быть определена исключительно как недоимка. Выводы судов об обратном основаны на неверном толковании норм НК РФ и регионального закона, устанавливающего налоговую льготу для отдельных категорий налогоплательщиков в виде освобождения от уплаты налога на имущество.

4. При строительстве жилого дома для предоставления в нем временного служебного жилья работникам налогоплательщика налог на добавленную стоимость к вычету не принимается.

Дело № А28-7337/2019

Налогоплательщик при исчислении налога на добавленную стоимость включил в состав налоговых вычетов налог, выделенный в счетах-фактурах, предъявленных контрагентами при строительстве многоквартирного жилого дома.

В соответствии с подпунктом 10 пункта 2 статьи 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности.

На основании подпункта 1 пункта 2 статьи 170 НК РФ суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, либо фактически уплаченные при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, на территорию Российской Федерации, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в случаях приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и(или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения).

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации в отношении: товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами

налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 НК РФ; товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи (пункт 2 статьи 171 НК РФ).

Согласно пункту 6 статьи 171 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства (ликвидации основных средств), сборке (разборке), монтаже (демонтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства.

Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиками в соответствии с пунктом 1 статьи 166 НК РФ при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, связанных с имуществом, предназначенным для осуществления операций, облагаемых налогом в соответствии с главой 21 Кодекса, стоимость которого подлежит включению в расходы (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.

Налоговый орган в ходе проверки установил, что многоквартирный жилой дом используется для проживания работников Общества и членов их семей; помещения для коммерческого использования отсутствуют. Квартиры предоставлены на основе трудовых договоров; договоры найма, аренды в отношении жилых помещений не заключались; плата за коммунальные услуги и за пользование жилым помещением не взимается.

Инспекция пришла к выводу, что указанный объект предназначен только для предоставления в пользование жилых помещений, что в силу подпункта 10 пункта 2 статьи 149 НК не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость, и Общество неправомерно применило налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, предъявленному контрагентами при строительстве многоквартирного жилого дома.

Налогоплательщик, в свою очередь, исходил из того, что предоставление работникам жилых помещений для временного проживания на период действия трудовых договоров нельзя классифицировать как услугу по смыслу подпункта 10 пункта 2 статьи 149 НК. Цель строительства указанного объекта – обеспечение производственного процесса организации (облагаемой налогом на добавленную стоимость) трудовыми ресурсами. Предоставление жилых помещений предусмотрено условиями трудовых договоров с иногородними специалистами. В многоквартирном жилом доме проживают специалисты организаций, оказывающих налогоплательщику услуги по договорам подряда, что свидетельствует об использовании помещений в операциях, признаваемых объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Суды первой и апелляционной инстанций рассмотрели спор в пользу налогового органа, исходя из того, что расходы налогоплательщика по строительно-монтажным работам и материалам на спорном объекте могут быть учтены в составе налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость только при условии, что указанный объект предназначался для использования в целях осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой налогом на добавленную стоимость. В рассматриваемом же случае спорный объект (многоквартирный жилой

дом) не может использоваться в иных целях, кроме как для проживания в нём граждан (работников Общества), в связи с чем применение вычетов по налогу на добавленную стоимость неправомерно, поскольку объект строительства и, соответственно, строительно-монтажные работы на данном объекте предназначены для осуществления операций, не подлежащих налогообложению налогом на добавленную стоимость.

Суд округа поддержал правовую позицию судов первой и апелляционной инстанций.

5. Обеспечение налогоплательщиком питания сотрудников сторонних организаций не является достаточным основанием для отнесения деятельности его столовой к обслуживающим хозяйствам.

Дело № А17-5417/2018

В ходе проверки налоговый орган пришел к выводу о необоснованном занижении налогоплательщиком налоговой базы по налогу на прибыль на суммы убытков за 2014-2016 годы по деятельности подразделения «столовая». По его мнению, столовая является обслуживающим производством, поскольку осуществляет обслуживание не только работников налогоплательщика, но и сторонних лиц.

В статье 275.1 НК РФ установлено, что налогоплательщики, в состав которых входят подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, определяют налоговую базу по указанной деятельности отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности.

Для целей главы 25 НК РФ к обслуживающим производствам и хозяйствам относятся подсобное хозяйство, объекты жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные хозяйства, производства и службы, осуществляющие реализацию товаров, работ, услуг как своим работникам, так и сторонним лицам.

К объектам жилищно-коммунального хозяйства относятся жилой фонд, гостиницы(за исключением туристических), дома и общежития для приезжих, объекты внешнего благоустройства, искусственные сооружения, бассейны, сооружения и оборудование пляжей, а также объекты газо-, тепло- и электроснабжения населения, участки, цехи, базы, мастерские, гаражи, специальные машины и механизмы, складские помещения, предназначенные для технического обслуживания и ремонта объектов жилищно-коммунального хозяйства социально-культурной сферы, физкультуры и спорта.

К объектам социально-культурной сферы относятся объекты здравоохранения, культуры, детские дошкольные объекты, детские лагеря отдыха, санатории (профилактории), базы отдыха, пансионаты, объекты физкультуры и спорта (в том числе треки, ипподромы, конюшни, теннисные корты, площадки для игры в гольф, бадминтон, оздоровительные центры), объекты непроизводственных видов бытового обслуживания населения(бани, сауны).

В статье 275.1 НК РФ установлены условия для признания в целях налогообложения убытка, полученного при осуществлении деятельности обособленным подразделением налогоплательщика.

При рассмотрении данного спора дела было установлено, что в столовой среди прочего было организовано питание работников сторонних организаций (две охранные организации и организация-подрядчик). В связи с этим налогоплательщик указал, что такое питание производилось не в свободной форме, а только по письменным согласованиям, без которых в обедах в столовой им было бы отказано.

Суды не поддержали позицию Инспекции о том, что факт обеспечения налогоплательщиком питания сотрудников охрannого агентства и подрядной организации следует рассматривать как достаточное основание для отнесения деятельности столовой к обслуживающим хозяйствам в порядке статьи 275.1 НК РФ, поскольку организация питания указанных работников связана с обеспечением производственной деятельности самого Общества и особенностями его месторасположения (отсутствие возможности обеспечить питание иным способом).

Иной подход свидетельствовал бы об исключительно формализованном подходе к конкретной ситуации, что недопустимо с точки зрения реализации принципа уплаты законно установленных налогов (сборов).

При данных обстоятельствах суд округа поддержал вывод о том, что подразделение общественного питания налогоплательщика не может быть отнесено к обслуживающим производствам по смыслу статьи 275.1 НК РФ и отказал налоговому органу в удовлетворении кассационной жалобы.

6. Передача Обществом своему участнику имущества (в том числе недвижимого) в счет выплаты дивидендов не облагается налогом на добавленную стоимость.

Дело № А82-13935/2019

Инспекция провела камеральную налоговую проверку представленной Обществом уточненной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в ходе которой пришла к выводу, что налогоплательщик в нарушение статей 39 и 146 НК РФ неправомерно не включил в состав налоговой базы по налогу на добавленную стоимость операции по передаче в собственность участникам Общества имущества в качестве исполнения обязательств по распределению чистой прибыли.

В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ объектом налогообложения признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации (пункт 1 статьи 43 НК РФ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 28 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее – Закон № 14-ФЗ) общество вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества. Реше-

ние об определении части прибыли общества, распределяемой между участниками общества, принимается общим собранием участников общества.

Срок и порядок выплаты части распределенной прибыли общества определяются уставом общества или решением общего собрания участников общества о распределении прибыли между ними (пункт 3 статьи 28 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

При рассмотрении данного спора суды исходили из того, что нормы Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» не содержат запрета на выплату дивидендов по итогам распределения чистой прибыли путем передачи недвижимого имущества. Кроме того, данная форма расчетов предусмотрена Уставом Общества.

С учетом изложенного суд признали, что рассматриваемые действия налогоплательщика не образуют иной объект налогообложения, кроме дохода участника, следовательно, не являются реализацией недвижимого имущества, облагаемой налогом на добавленную стоимость.

Суд округа поддержал выводы нижестоящих судебных инстанций.

7. Наличие у вновь вводимого нежилого объекта недвижимости паспорта, подтверждающего высокий класс энергетической эффективности такого объекта, не является основанием для применения налоговой льготы, предусмотренной пунктом 21 статьи 381 НК РФ.

Дело № А11-1121/2019

По результатам проведенной камеральной проверки представленной Обществом налоговой декларации по налогу на имущество организаций Инспекция приняла решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. Основанием для вынесения указанного решения послужил вывод Инспекции о неправомерном применении Обществом льготы, установленной в пункте 21 статьи 381 НК РФ.

Данный пункт статьи 381 НК РФ устанавливает, что освобождаются от налогообложения организации - в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации, или в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности, - в течение трех лет со дня постановки на учет указанного имущества.

Таким образом, для соответствия объектов обязательным условиям применения льготы по пункту 21 статьи 381 НК РФ необходимо, чтобы объект был вновь возведенным, имел высокий класс энергетической эффективности на момент его ввода в эксплуатацию, и в отношении такого объекта законодательством предусмотрено определение класса энергетической эффективности.

Позиция налогоплательщика относительно правомерности использования данной льготы заключалась в том, что спорный объект (здание торгового центра) является вновь вводимым и, согласно выданному энергетическому паспорту, имеет высокий класс энергетической эффективности.

Вместе с тем, из взаимосвязанных положений части 2 статьи 5, пункта 6 статьи 6, части 4 статьи 10 и части 1 статьи 12 Федерального закона от 23.11.2009 № 261-ФЗ «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 261-ФЗ) следует, что класс энергетической эффективности как особая характеристика, отражающая энергетическую эффективность продукции, определяется в отношении товаров (оборудования и иного движимого имущества), а также в отношении многоквартирных домов.

При этом Закон № 261-ФЗ, содержащий положения о соответствии зданий, строений, сооружений требованиям энергетической эффективности (статья 11), не предусмотрел определение классов энергетической эффективности в отношении указанных объектов и не содержит никаких отсылок к подзаконным нормативным правовым актам, которыми должны быть определены правила присвоения классов энергетической эффективности к нежилым объектам недвижимости.

При таких обстоятельствах, учитывая, что действующим законодательством не предусмотрено правил определения классов энергетической эффективности в отношении нежилых зданий, суды пришли к выводу об отсутствии у Общества оснований для применения в отношении спорного объекта льготы на основании пункта 21 статьи 381 НК РФ.

Суд округа данную позицию судов поддержал и оставил принятые судебные акты без изменения.

8. Если соотношение договорной цены и суммы налога на добавленную стоимость относительно друг друга прямо не определено в договоре, расчет недоимки по налогу на добавленную стоимость исчисляется по расчетной ставке 18/118.

Дело № А11-10792/2016.

В ходе выездной налоговой проверки Инспекция установила, что доходы Предпринимателя превысили величину предельного размера доходов, ограничивающую право на применение упрощенной системы налогообложения, в связи с чем определила налоговые обязательства по общей системе налогообложения, исчислив, в том числе, налог на добавленную стоимость.

Примененная Инспекцией методика исчисления недоимки по налогу на добавленную стоимость, при которой в дополнение к доходу, полученному Предпринимателем от сдачи имущества в аренду, применяется налоговая ставка 18 процентов, признан судами первой и апелляционной инстанций верным. При этом суды исходили из того, что в договорах аренды отсутствовало упоминание о включении налога в согласованную сторонами арендную плату, а платежные поручения на перечисление арендной платы содержали указание об осуществлении расчетов «без НДС».

Вместе с тем налоговый орган и суды не учли, что отсутствие в договорах аренды указания на то, что установленная в них плата за пользование имуществом включает в себя сумму налога на добавленную стоимость, и указание «без НДС» в платежных поручениях в данном случае является следствием того, что при заключении договоров Предприниматель, применяя упрощенную систему налогообло-

жения, не рассматривал себя в качестве плательщика налога на добавленную стоимость и не предполагал необходимым учет данного налога при определении окончательного размера арендной платы, а не свидетельством согласия сторон договора на возможность увеличения арендной платы в случае возникновения необходимости предъявления налога.

Это означает, что в отношениях Предпринимателя и арендаторов цена услуг по аренде окончательно сформирована в тех размерах, которые указаны в договорах аренды, вне зависимости от того, признавался бы Предприниматель плательщиком налога на добавленную стоимость на момент заключения договоров, либо нет.

Вменение Предпринимателю статуса плательщика налогов по общей системе налогообложения может служить основанием для того, чтобы определить его права и обязанности как плательщика, в том числе, налога на добавленную стоимость способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогоплательщика – таким образом, как если бы налог изначально предъявлялся к уплате арендатору в рамках установленных в договорах размерах платы за пользование имуществом, то есть с применением расчетной ставки налога.

Данная правовая позиция изложена в Определениях Верховного Суда Российской Федерации от 20.12.2018 № 306-КГ18-13128, от 16.04.2019 № 302-КГ18-22744, от 28.10.2019 № 305-ЭС19-9789).

С учетом изложенного вывод судов о правомерности исчисления налога Предпринимателю по ставке 18 процентов в дополнение к установленной в договорах арендной плате вместо выделения налога из арендной платы с применением расчетной ставки 18/118 признан судом округа необоснованным. Судебные акты в указанной части отменены, а дело направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции для проверки расчета налоговых обязательств Предпринимателя по налогу на добавленную стоимость с учетом применения расчетной ставки 18/118.

9. Налогоплательщик, включенный в перечень стратегических предприятий и получивший из бюджета целевую субсидию, вправе не учитывать в составе доходов суммы субсидии, направленные на погашение задолженности по налогам.

Дело № А28-2043/2018

Общество включено в Перечень стратегических организаций, утвержденный распоряжением Правительства Российской Федерации от 20.08.2009 № 1226-р. В целях реализации мер по предупреждению банкротства распоряжением Правительства Российской Федерации от 26.12.2014 № 2730-р Обществу за счет бюджетных ассигнований из федерального бюджета предоставлена субсидия на погашение задолженности по уплате налогов, сборов и иных обязательных платежей.

По результатам выездной налоговой проверки Инспекция пришла к выводу, что ранее включенные налогоплательщиком в состав расходов налоги и страховые взносы, на уплату которых ему была выделена субсидия, подлежат восстановлению в составе внереализационных доходов на основании статьи 250 НК РФ.

Суды, признавая позицию налогового органа неправомерной, исходили из того, что из буквального толкования подпункта 21 пункта 1 статьи 251 НК РФ сле-

дует, что в целях налогообложения прибыли не учитываются доходы в виде сумм кредиторской задолженности по уплате налогов и сборов не только при их списании, но также и в случаях уменьшения кредиторской задолженности по уплате налогов и сборов иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации.

Следовательно, налогоплательщик, включенный в Перечень стратегических организаций и получивший из федерального бюджета целевую субсидию на основании Постановления Правительства Российской Федерации на погашение кредиторской задолженности по налогам и сборам, вправе не учитывать соответствующие суммы данной субсидии, направленные на погашение этой задолженности по налогам и сборам, в составе доходов для целей налогообложения прибыли.

Суд округа выводы судов поддержал и оставил принятые судебные акты без изменения.