ЗАО "Консультант Плюс"

Ежедневно суды принимают большое количество решений по налоговым вопросам хозяйственной деятельности организаций и предпринимателей. Отследить их все довольно сложно, однако для того чтобы принять верное решение, необходимо знать тенденции разрешения спорных ситуаций.

Настоящая рассылка предназначена для всех, кто несет ответственность за финансово-хозяйственную деятельность (заключение договоров, ведение учета, сдача отчетности). В ней собраны судебные решения по неоднозначным с точки зрения налогов ситуациям. К каждой подобной ситуации приводятся сведения о наличии или отсутствии аналогичной судебной практики и разъяснений контролирующих органов.

Выплачиваемые работнику при увольнении отступные, не предусмотренные трудовым или коллективным договором, не включаются в расходы по налогу на прибыль

Подача уточненной декларации не может являться способом обжалования решения инспекции об отказе в возмещении

НДС с не возвращенных покупателю авансов, по которым товары не были отгружены, нельзя принять к вычету, но можно учесть в расходах по налогу на прибыль

Выплачиваемые работнику при увольнении отступные, не предусмотренные трудовым или коллективным договором, не включаются в расходы по налогу на

прибыль

(Постановление ФАС Московского округа от 23.03.2012 N А40-51601/11-129-222)

Организация в 2007 - 2008 гг. при расторжении трудового договора с работниками заключала дополнительные соглашения, по которым выплачивала компенсации. Эти суммы не включались в расходы по налогу на прибыль, и с них не уплачивался ЕСН. Инспекция сочла действия налогоплательщика неправомерными, привлекла его к ответственности и доначислила ЕСН.

Суды всех трех инстанций признали примененный организацией порядок исчисления ЕСН и налога на прибыль правомерным в силу следующего. В расходы на оплату труда согласно ст. 255 НК РФ включаются любые начисления работникам в денежной или натуральной формах, предусмотренные нормами российского законодательства, трудовыми или коллективными договорами. Трудовой кодекс РФ не предписывает выплаты компенсации (отступных) в случае расторжения трудового договора по соглашению сторон. Суды отметили, что в тексте дополнительного соглашения не содержится указания на то, что оно является неотъемлемой частью трудового договора. Коллективным договором компании спорные выплаты также не предусмотрены. Нельзя их отнести и к разряду обоснованных расходов (ст. 252 НК РФ), поскольку в данном случае затраты экономически неоправданны и не направлены на получение дохода (работник увольняется, а значит в экономической деятельности работодателя участия больше принимать не будет). Следовательно, работодатель не вправе включать компенсации в расходы по налогу на прибыль, поскольку это будет противоречить ч. 1 ст. 255 и п. 21 ст. 270 НК РФ.

Поскольку выплаты не учитываются в расходах по налогу на прибыль, работодатель не обязан уплачивать с них ЕСН.

Тенденция вопроса
Ранее контролирующие органы придерживались аналогичной точки зрения (см., например, Письма Минфина России от 21.02.2007 N 03-03-06/2/38, УФНС России по г. Москве от 23.03.2005 N 20-12/06564, от 13.01.2006 N 21-11/1189 и др.). Однако в последние годы позиция ведомств сменилась на противоположную. Например, в Письме Минфина России от 31.03.2011 N 03-03-06/1/188 указано, что расходы на выплату отступного можно признавать даже в том случае, когда соглашение о расторжении

контракта не является неотъемлемой частью трудового договора. А в Письмах от 24.01.2012 N 03-03-06/1/29 и от 16.12.2010 N 03-03-06/1/787 Минфин признал списание расходов правомерным в случае, когда соглашение является неотъемлемой частью трудового договора, с чем согласилось (в Письме 01.11.2011 N 16-15/105705@) УФНС России по г. Москве.

Подача уточненной декларации не может являться способом обжалования решения инспекции об отказе в возмещении

(Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.03.2012 N А56-41070/2011)

В 2008 г. налогоплательщик представил в инспекцию уточненные декларации по НДС, заявив налог к возмещению за некоторые месяцы 2007 г. Налоговый орган по этим декларациям принял решение о привлечении организации к ответственности, доначислил налог и уменьшил сумму НДС к возмещению. Решения не были обжалованы и вступили в законную силу. В 2010 г. задолженность налогоплательщика по НДС перед бюджетом была полностью погашена и организация подала в инспекцию уточненные декларации с меньшей, чем в первоначальной декларации, суммой возмещения. После того как в 2011 г. налоговый орган снова отказал компании в вычете, она обратилась в инспекцию с заявлением о возврате излишне взысканных в 2008 г. сумм НДС. Отказ в возмещении (со ссылкой на пропуск трехлетнего срока для подачи декларации) налогоплательщик обжаловал в судебном порядке. По мнению организации, к спорным правоотношениям неприменимы положения п. 2 ст. 173 НК РФ о трехлетнем сроке, так как в инспекцию она обратилась не за возмещением НДС, а за возвратом сумм излишне взысканных налогов.

Суды всех трех инстанций признали действия налогового органа правомерными, обосновав это следующим. Из положений п. 2 ст. 173 НК РФ можно сделать вывод, что налогоплательщик утрачивает право на возмещение НДС, если декларация подана им по истечении трех лет с момента окончания соответствующего налогового периода. Согласно правовой позиции ВАС РФ указанный трехлетний срок является пресекательным (Определения ВАС РФ от 08.08.2011 N ВАС-9878/11, от 23.03.2010 N ВАС-1199/10). При этом суды не согласились с доводом налогоплательщика о том, что положения п. 2 ст. 173 НК РФ распространяются только на правоотношения по

возмещению НДС и не регулируют применение вычетов. Как указано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15.06.2010 N 2217/10, непременным условием для применения налогового вычета и соответствующего возмещения сумм НДС является соблюдение трехлетнего срока, установленного п. 2 ст. 173 НК РФ. Кроме того, суды определили, что спорная сумма не является излишне взысканной, поскольку в указанные периоды у налогоплательщика не было подтвержденного права на возмещение НДС. Ни положениями Налогового Кодекса РФ, ни иными актами налогового законодательства не предусмотрено право налоговых органов вносить изменения в вынесенные ими решения. Спорные суммы не могут быть признаны излишне уплаченными до тех пор, пока решения налогового органа не будут отменены или изменены, а налоговое законодательство не содержит такого способа обжалования решения инспекции, как подача уточненной налоговой декларации.

Тенденция вопроса
Аналогичные выводы содержат Письмо Минфина России от 13.10.2010 N 03-07-11/408, Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.08.2011 N А10-4213/2010, ФАС Московского округа от 01.06.2011 N КА-А40/3319-11, ФАС Северо-Кавказского округа от 08.06.2011 N А53-19387/2010 и др. Однако в практике встречались и противоположные решения - см., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 05.03.2007 N Ф04-4096/2006(31846-А81-26).

НДС с не возвращенных покупателю авансов, по которым товары не были отгружены, нельзя принять к вычету, но можно учесть в расходах по налогу на прибыль

(Постановление ФАС Московского округа от 19.03.2012 N А40-75954/11-115-241)

Организация получила авансы от покупателей в счет предстоящих поставок и уплатила НДС с полученных сумм в бюджет. Однако обязательства перед покупателями не были исполнены, а авансы не были возвращены контрагентам. После истечения срока исковой давности компания учла сумму всех полученных авансов, в том числе НДС, во внереализационных доходах, а уплаченную в бюджет сумму данного налога включила в расходы по налогу на прибыль. Инспекция пришла к выводу, что налогоплательщик неправомерно списал сумму НДС в качестве кредиторской задолженности в связи с

истечением срока исковой давности. На этом основании организации был доначислен налог на прибыль, пени и штраф. Налогоплательщик оспорил решение инспекции в судебном порядке.

Суды всех трех инстанций посчитали отказ в признании расходов неправомерным в силу следующего. Согласно подп. 14 п. 1 ст. 265 НК РФ ко внереализационным расходам относятся суммы налогов по поставкам товаров, если кредиторская задолженность по такой поставке списана в отчетном периоде в соответствии с п. 18 ст. 250 НК РФ. Российское налоговое законодательство не содержит запрета на учет НДС, уплаченного в бюджет с полученных авансов, в расходах при списании этих авансов как кредиторской задолженности по истечении срока исковой давности.

Суды приняли во внимание положения п. 7 ст. 3 НК РФ, в соответствии с которыми неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов налогового законодательства толкуются в пользу налогоплательщика, и пришли к следующим выводам. Спорные суммы НДС не могут быть приняты к вычету. Поскольку указанные суммы налогоплательщик перечислил в бюджет, то занижения или неуплаты налога на прибыль не произошло. Таким образом, поскольку кредиторская задолженность образовалась ввиду неисполнения налогоплательщиком своих обязательств перед покупателями, то в данном случае допустимо включить во внереализационные расходы суммы НДС, уплаченные с полученных налогоплательщиком авансов.

Тенденция вопроса
Аналогичные выводы содержит Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24.10.2011 N А42-9052/2010. Однако ФАС Московского округа признал правомерным включение в доходы суммы невостребованного аванса без НДС (Постановление от 21.09.2009 N КА-А40/9764-09).

Минфин России придерживается противоположной позиции относительно учета НДС в расходах, однако также настаивает на том, что вычет НДС в данной ситуации применить нельзя (Письмо от 10.02.2010 N 03-03-06/1/58).

Следует иметь в виду, что с 1 января 2009 г. суммы НДС, начисленные при получении авансов, предъявляются контрагенту (п. 1 ст. 9 Федерального закона от 26.11.2008 N 224-ФЗ). Поэтому НДС, уплаченный при получении аванса после указанной даты, к расходам отнести нельзя в силу прямого указания в п. 19 ст. 270 НК РФ.