

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.

Суточные, выплачиваемые работнику при однодневной командировке, включаются в расходы по налогу на прибыль и не облагаются НДФЛ

Направленное по почте решение о привлечении налогоплательщика к ответственности считается врученным на 7-й рабочий день независимо от даты фактического получения

Если на момент выплаты дохода у российской организации нет подтверждения постоянного местонахождения контрагента в иностранном государстве, она может быть привлечена к ответственности по ст. 123 НК РФ

Суточные, выплачиваемые работнику при однодневной командировке, включаются

в расходы по налогу на прибыль и не облагаются НДФЛ

(Постановление ФАС Северо-Западного округа от 29.06.2011 N A05-8580/2011)

По итогам выездной проверки инспекция доначислила компании налог на прибыль и привлекла организацию к ответственности за неисполнение обязанностей налогового агента по НДФЛ. Основанием для принятия такого решения послужило то, что налогоплательщик включил в расходы суммы суточных, выплачиваемых работникам при направлении в однодневные командировки. Кроме того, с этих сумм не удерживался и не исчислялся НДС указал, что выплаты в пользу работников, находящихся в командировке менее суток, не могут быть признаны суточными и выплатами компенсационного характера и, соответственно, их нельзя отнести на расходы по налогу на прибыль и исключить из налоговой базы по НДФЛ. Организация оспорила данное решение в судебном порядке.

Суды всех трех инстанций встали на сторону налогоплательщика, руководствуясь следующим.

Служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы (ст. 166 ТК РФ). При направлении в служебную командировку работодатель в силу ст. 168 ТК РФ обязан возмещать работнику, в числе прочего, дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные).

Согласно ст. 255 НК РФ в расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной или натуральной формах, предусмотренные нормами российского законодательства, трудовыми или коллективным договорами. В подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ установлено, что к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на командировки, в частности суточные в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ. Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом. В рассматриваемом случае размер суточных при однодневных командировках был установлен внутренними приказами организации. Превышения этого размера при выплате суточных налоговый орган не доказал. Учитывая такие обстоятельства, суды пришли к выводу, что налогоплательщик

правомерно включил спорные суммы в расходы по налогу на прибыль.

Относительно исчисления НДФЛ суды указали, что по правилам п. 3 ст. 217 НК РФ не облагаются НДФЛ все виды установленных российским законодательством компенсационных выплат, связанных с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая возмещение командировочных расходов). Поскольку суточные являются компенсационными выплатами, они не облагаются НДФЛ. Оснований для удержания налога в связи с тем, что командировки в данном случае были однодневными, суды не усмотрели.

Тенденция вопроса
Налог на прибыль

Аналогичной судебной практики кассационной инстанции нет. Следует иметь в виду, что Решением от 04.03.2005 N ГКПИ05-147 Верховный Суд РФ разъяснил, что суточные выплачиваются работнику при условии проживания его вне места постоянного жительства в течение суток. Если работник имеет возможность ежедневно возвращаться к месту своего постоянного жительства, суточные ему не выплачиваются. Однако Верховный Суд РФ в указанном деле не рассматривал вопрос налогообложения суточных. Данный вопрос поднимался и был разрешен не в пользу налогоплательщика в Письме УФНС России по г. Москве от 10.02.2006 N 20-12/11312 и Постановлениях ФАС Поволжского округа от 16.03.2007 N А65-5696/06, ФАС Северо-Западного округа от 01.03.2006 N А05-5899/2005-12.

НДФЛ

Аналогичные выводы содержат Постановления ФАС Московского округа от 26.04.2012 N А40-83149/11-116-236, ФАС Северо-Западного округа от 08.02.2011 N А56-12834/2010, ФАС Поволжского округа от 15.02.2011 N А55-30019/2009 и др.

Однако в судебной практике встречались и противоположные решения (см., например, Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 14.12.2011 N А27-2997/2011 (Определением ВАС РФ от 22.06.2012 N ВАС-4357/12 в целях выработки единообразного подхода по вопросу обложения НДФЛ сумм суточных, выплаченных

работникам при направлении их в однодневные командировки, дело передано в Президиум ВАС РФ), ФАС Уральского округа от 29.06.2009 N Ф09-4274/09-С2, ФАС Северо-Кавказского округа от 19.05.2009 N А32-2910/2008-29/78-56/247.

Направленное по почте решение о привлечении налогоплательщика к ответственности считается врученным на 7-й рабочий день независимо от даты фактического получения

(Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.07.2012 N А19-20839/2011)

По результатам выездной проверки инспекция приняла решение о привлечении налогоплательщика к ответственности. Указанное решение было направлено организации по почте. Налогоплательщик обжаловал его в вышестоящем налоговом органе, посчитав, что 10-дневный срок следует исчислять начиная с 7-го рабочего дня с даты направления заказного письма. Инспекция, в свою очередь, сочла, что организация нарушила срок, установленный для апелляционного обжалования, поскольку положения о получении решения по истечении шести дней с даты направления заказного письма должны применяться лишь при отсутствии доказательств его более раннего вручения. В результате инспекция выставила налогоплательщику требование об уплате недоимки, пеней и штрафов. Организация обратилась в суд с заявлением о признании такого требования незаконным, полагая, что оно выставлено на основании решения, которое было обжаловано в апелляционном порядке и не вступило в силу.

Суды первой, апелляционной и кассационной инстанций поддержали организацию в силу следующего. Согласно абз. 1 п. 9 ст. 101 и п. 2 ст. 101.2 НК РФ решение о привлечении к ответственности может быть обжаловано в апелляционном порядке в 10-дневный срок с момента вручения налогоплательщику или его представителю. Если непосредственное вручение невозможно, инспекция направляет решение заказным письмом. Указанный документ считается полученным на 7-й рабочий день с даты отправления. Если налогоплательщик подает апелляционную жалобу, то решение о привлечении к ответственности вступает в силу с даты его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или частично (абз. 2 п. 9 ст. 101 НК РФ). На основании вступившего в силу решения инспекция выставляет требование об уплате налога (п. 2 ст.

70 НК РФ).

Суд пришел к выводу, что при направлении решения о привлечении к ответственности по почте оно считается полученным только по истечении шести дней с даты отправки. Данное правило не зависит от момента фактического получения налогоплательщиком заказного письма. Таким образом, организация правомерно подала апелляционную жалобу в пределах 10-дневного срока. Соответственно, инспекция выставила требование об уплате недоимки, пеней и штрафов на основании решения, не вступившего в силу, в связи с чем оно является незаконным.

Довод инспекции о том, что срок апелляционного обжалования исчисляется с 7-го рабочего дня с даты направления заказного письма только при отсутствии доказательств его вручения налогоплательщику, суд признал противоречащим Налоговому кодексу РФ. Суд также обратил внимание на отсутствие у получившего решение инспекции представителя налогоплательщика соответствующих полномочий, однако на существование решения, принятого судом, это не повлияло.

Тенденция вопроса

Следует отметить, что в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 16.05.2012 N А29-6391/2011 содержится противоположный вывод: направленное по почте решение считается полученным на дату подписания уведомления о вручении соответствующего заказного письма, с которой и нужно исчислять срок для обжалования решения в апелляционном порядке.

Если на момент выплаты дохода у российской организации нет подтверждения постоянного местонахождения контрагента в иностранном государстве, она может быть привлечена к ответственности по ст. 123 НК РФ

(Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 29.06.2012 N А32-30502/2010)

По итогам выездной проверки инспекция начислила организации пени и штраф за неисполнение обязанностей налогового агента по налогу на прибыль при выплате дохода иностранному контрагенту. На момент проведения проверки организация не располагала документом, подтверждающим то, что контрагент является резидентом государства, с которым Российской Федерацией заключено Соглашение об избежании двойного налогообложения. Суды первой и апелляционной инстанций признали штрафные санкции неправомерными, однако ФАС Северо-Кавказского округа, рассматривавший данный спор в кассации, принял решение о пересмотре.

При новом рассмотрении организация представила в суд первой инстанции документы, подтверждающие резидентство контрагента. Суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о законности привлечения к ответственности. ФАС оставил указанные решения в силе, руководствуясь следующим. Согласно положениям ст. 310 НК РФ налог на прибыль с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, исчисляется и удерживается российской организацией, выплачивающей упомянутый доход. Исключение составляют случаи, когда в соответствии с международными договорами (соглашениями) налог не взимается. При этом иностранная организация должна представить налоговому агенту подтверждение своего постоянного местонахождения в том государстве, с которым Российская Федерация заключила соответствующий договор (п. 1 ст. 312 НК РФ). Суд указал, что, поскольку иностранный контрагент до выплаты ему дохода не представил налоговому агенту документы компетентного органа о своем местонахождении, российская организация обязана была удержать налог на прибыль в общеустановленном порядке. ФАС отметил, что факт последующего представления надлежащего документа не имеет правового значения для разрешения данного спора, поскольку на момент выплаты иностранной организации дохода он у налогового агента отсутствовал. Исходя из изложенных обстоятельств, суд пришел к выводу, что инспекция на основании ст. 75 НК РФ правомерно начислила пени и привлекла налогового агента к ответственности по ст. 123 НК РФ.

Тенденция вопроса

Аналогичные выводы содержат Постановления Президиума ВАС РФ от 20.09.2011 N 5317/11, от 28.12.2010 N 9999/10, ФАС Дальневосточного округа от 15.08.2008 N Ф03-А59/08-2/2476, ФАС Северо-Западного округа от 01.12.2008 N А21-7038/2007 и др., а также Письмо УФНС России по г. Москве от 23.01.2006 N 20-12/3476.

Ранее позиция Президиума ВАС РФ была иной. Например, в Постановлении от 29.05.2007 N 1646/07 суд указал, что при отсутствии документа на момент выплаты дохода и представлении его в ходе выездной проверки основания для привлечения к ответственности отсутствуют. Некоторые суды придерживались той же точки зрения (Постановления ФАС Московского округа от 08.04.2010 N КА-А40/3115-10, ФАС

Северо-Западного округа от 22.11.2010 N А56-7553/2010).