

Актуальные вопросы налогообложения

Рябова Наталья

Руководитель практики



Право на вычет НДС при приобретении товаров (работ, услуг) у предприятий-банкротов

Не признаются объектом налогообложения:
операции по реализации товаров (работ, услуг) и (или) имущественных
прав должников, признанных в соответствии с законодательством
Российской Федерации несостоятельными (банкротами), в том числе
товаров (работ, услуг), изготовленных и (или) приобретенных
(выполненных, оказанных) в процессе осуществления хозяйственной
деятельности после признания должников в соответствии с
законодательством Российской Федерации несостоятельными
(банкротами) (подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ)

Позиция КС РФ

(Постановление от 19.12.2019 № 41-П)

КС РФ указал на неопределенность нормативного содержания нормы, что не обеспечивает в правоприменительной практике его единообразного понимания, чем порождает возможность неоднозначного решения вопроса о праве налогоплательщика воспользоваться налоговым вычетом в отношении сумм НДС, предъявленных организацией, признанной несостоятельной (банкротом), при реализации ему продукции, произведенной в процессе текущей хозяйственной деятельности данной организации.

Позиция КС РФ

(Постановление от 19.12.2019 № 41-П)

Право налогоплательщика на налоговый вычет не может быть обусловлено исполнением непосредственными контрагентами (продавцами, поставщиками) и предшествующими им лицами своей обязанности по уплате НДС, а также финансово-экономическим положением и поведением третьих лиц.

Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 2 (2021) (утвержден Президиумом ВС РФ 30.06.2021)

Позиция налогового органа и судов	Позиция Верховного Суда РФ
<ul style="list-style-type: none">• На момент совершения хозяйственных операций общество было информировано о том, что товар приобретается им у организации, признанной банкротом.• При должной степени осмотрительности общество имело возможность из общедоступных источников получить сведения о финансовом положении контрагента.• Организация не уплатила в бюджет сумму НДС, поскольку в уточненных налоговых декларациях поставщика по НДС соответствующие начисления сумм налога исключены.	<ul style="list-style-type: none">• Судам следовало установить, являлось ли для налогоплательщика-покупателя заведомо ясным, что организация, продолжившая ведение хозяйственной деятельности после открытия конкурсного производства, не имеет объективной возможности уплатить НДС.• Вывод налогового органа допустим при условии, что установлено участие покупателя в получении необоснованной налоговой выгоды в результате совместных с поставщиком и иными лицами действий.

Вычет НДС по расходам «общего характера» (рекламным и прочим)

Глава 21 НК РФ не содержит положений, препятствующих принятию к вычету сумм НДС по рекламным материалам, но устанавливает особенности исчисления налога при передаче этих материалов розничным покупателям с учетом их потребительской ценности и незначительной стоимости (менее 100 рублей).

Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2020) (утвержден Президиумом ВС РФ 10.06.2020)

Вычет НДС по расходам «общего характера» (рекламным и прочим)

Позиция ВАС РФ

- Передача налогоплательщиком контрагенту товаров в качестве дополнения к основному товару (сувениры, подарки, бонусы) без взимания с него отдельной платы подлежит налогообложению в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ.
- Не может рассматриваться как самостоятельный объект налогообложения, распространение рекламных материалов — часть деятельности по продвижению на рынке производимых и (или) реализуемых им товаров (работ, услуг) в целях увеличения объема продаж, если эти рекламные материалы не отвечают признакам товара
(Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33).



Позиция Минфина России

- НДС по рекламным материалам, распространение которых не является объектом налогообложения по НДС, к вычету не принимается, а подлежит включению в состав расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли
(письма Минфина России от 23.12.2015 № 03-07-11/75489).

Вычет НДС по расходам «общего характера» (рекламным и прочим)

Смысл подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ состоит в исключении необходимости отдельного исчисления НДС (в дополнение к налогу, исчисляемому при реализации рекламируемых товаров, работ и услуг) в ситуации, когда в рекламных целях потребителю передаются товары незначительной стоимости (менее 100 рублей), на что по существу обращено внимание в абзацах первом — третьем п. 12 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 г.

Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2020) (утвержден Президиумом ВС РФ 10.06.2020)

Вычет НДС по расходам «общего характера» (рекламным и прочим)

- Для принятия к вычету сумм «входящего» налога имеет значение наличие объективной взаимосвязи между конкретными операциями по приобретению товаров (работ, услуг) и корреспондирующими им операциями, формирующими объект налогообложения у налогоплательщика, в частности, операциями по реализации товаров (работ, услуг) самим налогоплательщиком.
- Когда понесенные издержки на приобретение товаров, работ и услуг носят общий характер (не могут быть соотнесены непосредственным образом с каждой единицей реализуемых товаров, работ и услуг) — направленность данных издержек в целом на обеспечение деятельности налогоплательщика, в рамках которой им совершаются облагаемые НДС операции.

Обзор судебной практики ВС РФ № 1 (2020)

Вычет НДС по расходам «общего характера» (рекламным и прочим)

- Если вопрос о вычете «входящего» налога возникает в связи с издержками на рекламу, то вид и способ распространения рекламы (с использованием средств массовой информации, наружной рекламы либо передачей потребителям буклетов, каталогов и иных подобных материалов) по общему правилу не должны влиять на оценку правомерности налоговых вычетов.



- Значение имеет то обстоятельство, являются ли объектами рекламирования конкретные товары (работы, услуги), реализуемые налогоплательщиком с уплатой НДС и (или) в целом деятельность налогоплательщика (Определение ВС РФ от 13.12.2019 № 301-ЭС19-14748 по делу № А43-5424/2018).

Обзор судебной практики ВС РФ № 1 (2020)

Исчисление трехлетнего срока для предъявления НДС к вычету

От какой даты исчислять право на вычет по
приобретённому основному средству:

- дата счета-фактуры
- дата постановки на учет имущества



Налоговый кодекс РФ

Налоговые вычеты, предусмотренные п. 2 ст. 171 НК РФ, могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных налогоплательщиком на территории РФ.

Пункт 1.1 ст. 172 НК РФ

Налоговый кодекс РФ

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую исчисленную сумму налога, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения, подлежит возмещению, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Пункт 2 ст. 173 НК РФ

Пленум ВАС РФ

Постановление от 30.05.2014 № 33

НДС подлежит возмещению налогоплательщику из бюджета при условии подачи им налоговой декларации до истечения установленного п. 2 ст. 173 НК РФ трехлетнего срока.

Налоговые вычеты могут быть отражены налогоплательщиком в налоговой декларации за любой из входящих в соответствующий трехлетний срок налоговых периодов. При этом правило пункта 2 статьи 173 Кодекса о трехлетнем сроке подачи налоговой декларации должно быть соблюдено налогоплательщиком и в случае включения им налоговых вычетов в подаваемую уточненную налоговую декларацию.

Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33

При применении пункта 2 статьи 173 НК РФ суды, руководствуясь принципом равенства налогообложения, должны исходить из того, что положения о предельном сроке декларирования налоговых вычетов не могут быть истолкованы как устанавливающие разные правила в отсутствие объективных различий.

Право на вычет налога может быть реализовано налогоплательщиком лишь в пределах установленного данной нормой срока вне зависимости от того, образуется ли в результате применения налоговых вычетов положительная или отрицательная разница (то есть как сумма налога к возмещению, так и сумма налога к уплате в бюджет).

Правовая позиция Конституционного Суда РФ (Определение от 24.03.2015 № 540-О)

Датой возникновения обязанности по уплате НДС налога является дата окончания налогового периода, а не дата представления налоговой декларации.

Практика взыскания сумм НДС с покупателя

Подход 1

Продавец товаров (работ, услуг) вправе взыскать с покупателя не уплаченные при расчетах за реализованный товар суммы, составляющие НДС, если при указании договорной цены стороны не сделали оговорку о включении НДС в соответствующую сумму, **независимо от наличия в договоре условия о возможности увеличения цены.**

(п. 9 информационного письма № 9 и п. 15 информационного письма № 51 Президиума ВАС РФ)

Подход 2

Бремя надлежащего учета сумм НДС при определении окончательного размера указанной в договоре цены, ее выделения в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой лежит **только на одной из сторон сделки - на продавце как налогоплательщике.**

(п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33)

Практика взыскания сумм НДС с покупателя (Определение ВС РФ от 01.12.2020 № 303-ЭС20-10766)

Подход 2

- Отвечает положениям статьи 424 ГК РФ.
- Предполагает, что риск неправильного понимания налогового законодательства при определении окончательного размера цены по общему правилу приходится на обязанное по налоговому законодательству лицо — налогоплательщика (исполнителя) и не может с безусловностью перелagаться на другую сторону договора.
- По общему правилу возможность увеличения цены сделки и дополнительного взыскания сумм НДС с покупателя в случае неправильного учета налога продавцом при формировании окончательного размера цены договора допускается только в случаях, когда такая возможность согласована обеими сторонами договора либо предусмотрена нормативными правовыми актами

Практика взыскания сумм НДС с покупателя (Определение ВС РФ от 29.03.2021 № 32-ПЭК21)

Подход 2

Принимая во внимание тот факт, что фактически спорная сумма представляет собой компенсацию НДС, уплаченного обществом своим контрагентам в цене приобретенных у них товаров (работ, услуг), Судебная коллегия пришла к следующему:

- поскольку стоимость работ определена по утвержденной и прошедшей экспертизу проектно-сметной документации;
- цена договора является твердой и окончательной на весь срок выполнения работ;
- договор не содержит положений о возможности увеличения цены в связи с изменением налоговых обязательств исполнителя,—

принятые по делу судебные акты подлежат отмене.

Практика взыскания сумм НДС с покупателя (Определение СК ВС РФ от 22.01.2020 № 302-ЭС19-11900)

Подрядчик на УСН, заказчик оспорил установленную договором стоимость работ, исключив из издержек подрядчика суммы НДС

- Позиция суда: с переходом на УСН организации и ИП продолжают оплачивать НДС поставщикам строительных материалов, изделий и конструкций, а также за оказываемые услуги, поэтому уплаченные суммы налога учитываются в составе затрат подрядчика при определении сметной стоимости работ.
- Факт применения подрядчиком УСН по общему правилу не может служить основанием для уменьшения договорной цены на суммы НДС, уплаченные контрагентам (субподрядчикам, поставщикам товаров, используемых при выполнении работ) при приобретении у них соответствующих товаров (работ, услуг). Иное приводило бы к тому, что часть затрат на исполнение договора подрядчик несет за свой счет (без возмещения за счет заказчика), что не согласуется с положениями п. 2 ст. 709 ГК РФ

Оценка недобросовестности контрагента, как основание для отказа в вычете НДС

Определение № 307-ЭС19-27597

- При оспаривании правомерности применения налоговых вычетов налогоплательщиком-покупателем значение имеет реальность приобретения им товаров (работ, услуг), а также то, преследовал ли налогоплательщик-покупатель цель — уклонение от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действий, либо в отсутствие такой цели — знал или должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях.
- При оценке проявления налогоплательщиком должной осмотрительности необходимо исходить из поведения в гражданском (хозяйственном) обороте, ожидаемого от его разумного участника в сравнимых обстоятельствах.

Оценка недобросовестности контрагента, как основание для отказа в вычете НДС (Определение № 307-ЭС19-27597)

Использование права на вычет налога покупателем предопределяется непрерывным предъявлением налога по мере движения товаров принятием в связи с этим каждым из участников оборота обязанности по уплате в бюджет предъявляемых сумм налога (п. 1 ст. 173 НК РФ).



Отказ в праве на налоговый вычет может иметь место, если процесс реализации товаров (работ, услуг) не сопровождается уплатой НДС в бюджет в денежной форме.



Право налогоплательщика на налоговый вычет не может быть обусловлено исполнением непосредственными контрагентами и предшествующими им лицами своей обязанности по уплате НДС, а также финансово-экономическим положением и поведением третьих лиц.

Оценка недобросовестности контрагента, как основание для отказа в вычете НДС (продолжение)

Факт отсутствия экономического источника вычета не может быть достаточным, чтобы считать применение налоговых вычетов покупателем неправомерным.



Лишение права на вычет НДС налогоплательщика-покупателя, который не преследовал цель уклонения от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действий и не знал и не должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях, по существу означало бы применение меры имущественной ответственности за неуплату налогов, допущенную иными лицами.



Следовательно, к обстоятельствам, подлежащим установлению, относится реальность приобретения товаров для осуществления своей облагаемой деятельности, и то, преследовал ли он цель уклонения от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действий, либо в отсутствие такой цели — знал или должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях.

Оценка недобросовестности контрагента, как основание для отказа в вычете НДС (продолжение)

- Вступление в отношения с хозяйствующим субъектом, обладающим экономическими ресурсами, достаточными для исполнения сделки самостоятельно либо с привлечением третьих лиц, представление таким субъектом бухгалтерской и налоговой отчетности, отражающей наличие указанных ресурсов, дает разумно действующему налогоплательщику-покупателю основания ожидать, что сделка этим контрагентом будет исполнена надлежащим образом, а налоги при ее совершении — уплачены в бюджет. В подобной ситуации предполагается, что выбор контрагента отвечал условиям делового оборота, пока иное не будет доказано налоговым органом.
- **Решение Арбитражного суда Мурманской области от 13.10.2020 по делу № А42-7695/2017**
Налоговым органом не оспаривается реальный характер предпринимательской деятельности самого заявителя. Налоговый орган не доказал, что операции с товаром не образуют реализации и экономической деятельности, как их понимают Налоговый и Гражданский кодексы РФ

Квалификация услуг как вспомогательных для определения места реализации в целях НДС

Пункт 3 ст. 148 НК РФ

Если организация или индивидуальный предприниматель выполняет (оказывает) несколько видов работ (услуг) и реализация одних работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации других работ (услуг), местом реализации вспомогательных работ (услуг) признается место реализации основных работ (услуг).

Примеры квалификации услуг в качестве вспомогательных

- **Письмо Минфина России от 17.09.2010 № 03-03-06/4/88**

Услуги по созданию художественного фильма и услуги по проведению рекламной кампании по его продвижению являются самостоятельными, поскольку работы (услуги) по созданию художественного фильма могут быть выполнены (оказаны) без последующего оказания рекламных услуг по его продвижению.

- **Письмо Минфина России от 14.10.2009 № 03-07-08/205**

Работы и услуги по строительству, охране и уборке стендов, размещению информации об участнике выставки и т.п., осуществляемые на территории России той же российской организацией, которая оказывает услуги по предоставлению помещений в аренду для проведения выставок и выставочных мероприятий, следует рассматривать для целей НДС как вспомогательные работы (услуги) по отношению к указанным основным услугам

- **Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24.07.2014 по делу № А42-2701/2011**

Предоставление отдельных специалистов на период чартера носило вспомогательный характер по отношению к реализации основных услуг по сдаче буровой установки иностранному фрахтователю в аренду по договору бербоут-чартера. Следовательно, предоставление персонала иностранному фрахтователю для обслуживания буровой установки нельзя расценивать как отдельную услугу.

Какие услуги относятся к вспомогательным

Вспомогательными могут быть признаны услуги, оказание которых объективно служит цели обеспечения потребления основных услуг, и отсутствует разумный практический смысл в оплате и потреблении одних услуг без потребления других (Определении ВС РФ от 01.02.2021 № 309 ЭС20-16872 по делу № А76-8895/2019).

На основании соглашения об оказании консультационных услуг иностранная компания оказала услуги:

- удаленное предоставление и обслуживание корпоративной почты;
- подключение WAN маршрутизатора к сети Эмерсон и его обслуживание;
- подключение к сервису CRM;
- подключение к сервису связи Emerson iPass и др.

С данных услуг налог на добавленную стоимость общество не был удержало.

Какие услуги относятся к вспомогательным

- **Позиция 1.** Услуги не носили вспомогательного характера, поскольку не представлено доказательств того, что они оказывались с целью передачи информации по консультационным услугам.
- **Позиция 2.** Значение должно иметь объективное содержание совершенных операций. Само по себе наименование оказанных услуг, как оно приведено в договоре, а равно их отдельное оформление и оплата не могут предопределять вывод, является ли территория России местом оказания соответствующих услуг для целей взимания НДС.

В ситуации, когда российская организация приобретает у иностранного лица несколько услуг, тем более в рамках исполнения одного договора, в первую очередь необходимо установить, соотносятся ли оказываемые услуги между собой как основные и вспомогательные.

Какие услуги относятся к вспомогательным

Вспомогательные услуги:

- услуги, оказание которых объективно служит цели обеспечения потребления основных услуг;
- отсутствует разумный практический смысл в оплате и потреблении одних услуг без потребления других.

Вспомогательные услуги, потому что:

- обеспечивали техническую возможность оказания обществу консультационных услуг в рамках того же соглашения;
- не представлены доказательства, подтверждающие возможность и практическую необходимость приобретения «услуг по цифровой обработке данных (EDP)» как таковых, без оказания иностранной компанией консультационных услуг;
- не доказано, что услуги, связанные с обеспечением работы электронной почты, коммуникаций между работниками, могли использоваться вне зависимости от оказания консультационных услуг, не представлено разумного обоснования отдельному приобретению этих общераспространенных услуг за установленную соглашением существенную плату.

Налогообложение при выплате дивидендов имуществом

Дивиденды выплачиваются деньгами, а в случаях, предусмотренных уставом общества, — иным имуществом.

(ст. 42 Закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»)

Пример: выплата дивидендов (Определение ВС РФ от 05.06.2017 № 304-ЭС17-5702).

Налогообложение при выплате дивидендов имуществом

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 капитале этой организации (п. 1 ст. 43 НК РФ)

Налогообложение при выплате дивидендов имуществом НДС

Передача имущества в счет выплаты дивидендов не образует иной объект налогообложения, кроме дохода акционера, следовательно, не является операцией, облагаемой у передающей стороны налогом на добавленную стоимость.

(Определение ВС РФ от 31 июля 2015 г. № 302-КГ15-6042)

Налогообложение при выплате дивидендов имуществом

Налог на прибыль

Выплата дивидендов недвижимым имуществом не образует иной объект налогообложения, кроме дохода, следовательно, не является реализацией имущества или товара и не подлежит включению в налоговую базу по налогу на прибыль.

(Определение ВС РФ от 29 июля 2021 г. № 302-ЭС21-11699)

Благодарим за внимание!

Россия, 101000

Москва, ул. Мясницкая, 44/1, стр.2АБ

Телефон +7 (495) 737 5353

Факс +7 (495) 737 5347

Email fbk@fbk.ru



fbk.ru

fbk-legal.com

