



9'2014

НАЛОГИ И налоговое планирование

- **Новеллы постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость»**
- **Оформление возврата НДС по экспортным операциям для компаний — импортеров товаров**
- **Признание для целей налога на прибыль расходов на приобретение авиа- и железнодорожных билетов в бездокументарной форме**

New! Доступно в:

Available on the
 App Store

ANDROID APP ON
 Google play



СОДЕРЖАНИЕ

Журнал

**«НАЛОГИ И НАЛОГОВОЕ
ПЛАНИРОВАНИЕ»**

№ 9-2014

Журнал зарегистрирован
в Комитете Российской Федерации
по печати

Свидетельство о регистрации
№ 013507 от 12.04.1995

Отдел рекламы:

тел. (495) 664-27-94
e-mail: reklama@panor.ru

Журнал распространяется

через каталоги ОАО «Агентство
"Роспечать"», «Пресса России»
(индекс на полугодие – 32907)
и «Почта России»
(индекс на полугодие – 12559),
а также путем прямой
редакционной подписки

Отдел подписки:

тел. /факс: 8 (495) 664-27-61

© Издательский Дом «Панорама»
<http://www.panor.ru>

Издательство «Афина»:

Почтовый адрес:
125040, Москва, а/я 1,
ООО «Панорама»

Адрес редакции: Москва,
Бумажный проезд, 14, стр. 2

Учредитель:

Закрытое акционерное общество
«Редакция журнала
«Налоги и налоговое
планирование»», 109316, Москва,
Волгоградский проспект, д. 12

Тел.: 8 (985) 922-98-49,
8 (495) 664-27-92
<http://nalog.panor.ru>

При работе с изданием
использовалась справочно-
правовая система ГАРАНТ

Подписано в печать 08.08.2014



НОВОСТИ ДНЯ.....6

АКТУАЛЬНЫЙ ВОПРОС

Вихорев Д.И., Давыдов В.С.

**Новеллы постановления Пленума ВАС РФ
от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах,
возникающих у арбитражных судов
при рассмотрении дел, связанных с взиманием
налога на добавленную стоимость»** 8

В ходе защиты интересов доверителей по налоговым спорам специалисты нашей компании неоднократно сталкивались с неоднозначными толкованиями положений гл. 21 НК РФ, касающихся вопросов начисления и уплаты НДС в России. При этом наличие постановлений Пленумов ВАС РФ и практики Президиума ВАС РФ по отдельным вопросам в этой сфере не особо сглаживало эти противоречия, а порой даже порождало новые. Требовался основополагающий документ в этой системе, которым, по нашему мнению, и стало новое постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость».

Маточкина Ю.М.

**Оформление возврата НДС по экспортным операциям
для компаний – импортеров товаров** 17

Традиционно сумма возмещаемого НДС в компаниях, занимающихся исключительно экспортом товаров, является существенной статьей поступлений, в то время как оплата на таможене НДС по операциям импорта отвлекает серьезные денежные средства из оборота. Срок, в течение которого налогоплательщику необходимо собрать пакет документов, обосновывающих применение нулевой ставки НДС, а вместе с ним и возмещение налога, составляет 180 дней. В последние годы наметилась тенденция к уменьшению доли возвращенного из бюджета налога к полученному. В предлагаемой статье рассмотрены вопросы оформления возврата НДС по экспортным операциям для компаний – импортеров товаров.

Павликова Л.А.

**Признание расходов по выплате компенсации
работнику за использование личного
автомобиля для служебных целей
при отсутствии путевого листа** 23

Рассмотрена возможность признания расходов при использовании личного автомобиля для служебных целей при отсутствии документов, позволяющих подтвердить обоснованность затрат, проанализирована судебная практика.

НАЛОГОВАЯ ПРАКТИКА

Жемчужникова И.В.

**Определение налоговой базы по налогу на имущество
организаций по объектам недвижимого имущества
административно-деловых и торговых центров** 27

В статье рассмотрен новый порядок расчета налога на имущество по кадастровой стоимости с 1 января 2014 г. в отношении определенных объектов недвижимого имущества административно-деловых и торговых центров, офисов, торговых объектов общественного питания и бытового обслуживания.

Шишкин Р.Н.

**Определение налоговых обязательств
организации по налогу на прибыль** 34

Налог на прибыль организаций во многом определяет уровень налоговой нагрузки компании. Поэтому его доначисление в случае установления признаков необоснованности понесенных рас-

Журнал
«НАЛОГИ И НАЛОГОВОЕ
ПЛАНИРОВАНИЕ»
№ 9-2014

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

Авдийский В. И. –
председатель редакционного
совета, д.э.н., профессор,
заслуженный работник
МВД СССР, декан факультета
«Анализ рисков и экономическая
безопасность» ФГБОУ ВПО
«Финансовый университет
при Правительстве РФ»

Газарян А. В.,
к.э.н., заместитель генерального
директора по аудиту –
руководитель департамента ау-
дита ЗАО «МКД»

Гончаренко Л. И.,
д.э.н., профессор, проректор по
магистерской подготовке, ФГО-
БУ ВПО
«Финансовый университет
при Правительстве РФ»,
заведующая кафедрой
«Налоги и налогообложение»

Джалъчинов Д. Л.,
партнер, руководитель российской
налоговой практики междуна-
родной юридической компании
Dentons

Ендовицкий Д. А.,
д.э.н., профессор,
ректор Воронежского государ-
ственного университета

Енина В. В.,
директор компании
«МаркПриор», магистр права
(LL.M, University of Manchester)

Жильцов Д. П.,
заместитель генерального ди-
ректора ООО «Росэкспертиза»

Михайлова О. Р.,
к.ю.н., судья Арбитражного суда
г. Москвы в отставке,
член Экспертного совета при
ТПП РФ по совершенствованию
налогового законодательства
и правоприменительной практики

Панков В. В.,
д.э.н., профессор, заведующий
кафедрой бухгалтерского учета
РЭУ им. Г. В. Плеханова

ходов может увеличиться по сравнению с изначально исчисленными налоговыми платежами. В статье рассмотрены самые распространенные основания признания необоснованными затрат налогоплательщика, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Аминова Н.А.

Учет для целей налога на прибыль расходов в виде процентов за незаконное пользование чужими денежными средствами, подлежащих уплате на основании решения суда 39

Обязательства, в том числе и денежные, должны исполняться надлежащим образом в соответствии с условиями договора, требованиями закона либо обычаями делового оборота или правилами деловой этики. Однако контрагенты могут не выполнить свои обязательства, допустив неправомерное удержание чужих денежных средств, уклонение от их возврата или просрочку в уплате. Возможны ситуации, когда компания неосновательно получает или сберегает за счет другого лица деньги.

Гражданское законодательство предусматривает определенную ответственность. Например, таковой является уплата процентов за незаконное пользование чужими денежными средствами на основании ст. 395 ГК РФ. При их уплате у должника и кредитора возникают вопросы о возможности учета таких процентов в налоговой базе по налогу на прибыль.

В статье рассмотрены вопросы: на каком основании должник может учитывать подобные расходы, нормируются ли они, как их отражать в бухгалтерском учете, учета процентов в доходах кредитора.

Платонов И.Э.

Определение налоговой базы по налогу на имущество организаций для систем обеспечения здания 44

В статье рассмотрены вопросы, связанные с включением в базу по налогу на имущество отдельных частей здания (сооружения), которые являются его системами инженерно-технического обеспечения и одновременно движимым имуществом, которое формально не является объектом налогообложения в целях исчисления налога на имущество организаций с 01.01.2013.

Фуфаева Ю.М.

Признание для целей налога на прибыль расходов на приобретение авиа- и железнодорожных билетов в бездокументарной форме 53

В статье рассмотрены вопросы обоснованного принятия в расходы затрат на приобретение авиа- и железнодорожных электронных билетов, правильного отражения этих операций в учете.

Сергеев Д.В.

Принятие к учету документов, подтверждающих представительские расходы, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций 60

Каждая организация сталкивается в своей деятельности с необходимостью осуществления представительских расходов. Несмотря на то что в НК РФ данные расходы предусмотрены в качестве учитываемых при исчислении налога на прибыль, а также конкретизирован перечень представительских расходов, на практике нередко встречаются случаи, когда возникают споры с контролирующими органами на предмет документального подтверждения расходов, классификации расходов в качестве представительских и возможность их признания при исчислении налога на прибыль. О том, какие документы необходимо оформить для подтверждения представительских расходов при исчислении налога на прибыль, о некоторых расходах, которые не поименованы в НК РФ в качестве представительских, но могут встречаться в деятельности организаций, пойдет речь в предлагаемой статье.

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

Лаевская Н.П.

Налоговый учет убытков, учитываемых при исчислении налога на прибыль, для признания сделок контролируруемыми.....66

В статье рассмотрены вопросы учета убытков, принимаемых для целей налогообложения по налогу на прибыль, и их влияние на признание сделок контролируемыми сделками по критериям, предусмотренным в ст. 105.14 НК РФ.

Котова Г.В.

Налоговый учет расходов на доставку работников служебным транспортом от места жительства до места работы и обратно.....73

Зачастую у налогоплательщиков возникает вопрос о возможности признания в целях исчисления налога на прибыль расходов на доставку работников служебным транспортом от места жительства до места работы и обратно, а также не приводит ли стоимость такой доставки к возникновению у работников организации экономической выгоды (дохода) и, соответственно, объекта обложения налогом на доходы физических лиц.

КОММЕНТАРИИ СПЕЦИАЛИСТА

Ладыгин Д.Ю.

О вступлении в силу Федерального закона от 02.04.2014 № 52-ФЗ и порядке исчисления авансового платежа и суммы налога на имущество организаций за 2014 г. налогоплательщиками ЕНВД81

В статье рассмотрены новые нормы НК РФ об обложении налогом на имущество плательщиков ЕНВД, которые сформулированы неоднозначным образом, и представлен комментарий положений письма Минфина России от 02.06.2014 № 03-05-05-01/26195 относительно исчисления авансового платежа и суммы налога на имущество организаций за 2014 г. налогоплательщиками ЕНВД.

КОНСУЛЬТАЦИИ ЮРИСТА

Шатилова Е.С.

Отдельные вопросы, связанные с исполнением обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога с доходов от источников в РФ.....86

Рассмотрены отдельные вопросы, касающиеся исполнения организацией, являющейся налоговым агентом, обязанности исчислить, удержать и перечислить в бюджет налог при выплате дохода иностранной организации. Осуществлен анализ правомерности взыскания налога за счет собственных средств налогового агента, а также привлечения налогового агента к ответственности и взыскания с него сумм пени.

Андрейкин П.А.

Срок полезного использования основных средств при смене собственника.....92

Приобретая бывшее в употреблении имущество, подлежащее амортизации, организации сталкиваются со сложностями в определении и подтверждении остаточного срока полезного использования, что, в свою очередь, может повлечь риски неверного определения базы по налогу на прибыль. В предлагаемой статье рассмотрен порядок определения срока полезного использования такого имущества, обладающий рядом особенностей, связанных в том числе и с документальным подтверждением эксплуатации имущества предыдущим собственником, что необходимо учитывать в целях минимизации налоговых рисков.

Шишкин Р.Н.

Подтверждение реальности сделок налогоплательщика: квалификация и налоговые последствия отсутствия подтверждения98

В статье дается анализ одной из основных составляющих проверки обоснованности отнесения затрат налогоплательщика в расходы по налогу на прибыль и применения вычетов по НДС. С учетом позиции арбитражной практики рассмотрены критерии оценки реальности финансово-хозяйственных операций.

Аминова Н.А.

Российская организация – налоговый агент по налогу на прибыль при выплате доходов иностранной организации за консалтинговые и образовательные услуги.....104

Все большее распространение в России получает деятельность иностранных организаций по оказанию консультационных и образовательных услуг российским организациям. При приобретении подобного рода услуг у отечественных компаний возникает вопрос о необходимости выполнения функций налогового агента в связи с выплатой дохода зарубежному контрагенту.

В предлагаемой статье рассмотрен вопрос, какие доходы подлежат обложению у источника выплат, при каких условиях российской организации необходимо исчислять, удерживать и перечислять налог, какие претензии могут возникнуть у налоговых органов при проведении проверок и какая ответственность последует при невыполнении обязанностей налогового агента.

МЕРОПРИЯТИЯ И СОБЫТИЯ.....111

CONTENTS

NEWS OF THE DAY	6
------------------------------	---

ACTUAL QUESTION

Vikhorev D., Davydov V.

Novels of the decision of Plenum of the Supreme Court of Arbitration of the RF from 30.05.2014 № 33

«On some issues arising from the arbitration courts in cases of collecting the value added tax»	8
--	----------

In the course of protecting the interests of the principals in tax disputes, our experts have repeatedly been faced with ambiguous interpretations of the provisions of Sec. 21 of the Tax Code, relating to matters of calculation and payment of VAT in Russia.

At the same time resolutions of the Plenums of the Supreme Court of Arbitration of the Russian Federation and the practice of the Presidium on specific issues in this area do not particularly smooth these contradictions, and sometimes even initiate new ones. Basic document is required in this system, which, in our opinion, has become a new decision of the Plenum of the RF from 30.05.2014 № 33 «On some issues arising from the arbitration courts in cases related to charging of value added tax».

Matochkina Yu.

Documentation of VAT refund on export operations for companies – importers of goods	17
--	-----------

Traditionally, the amount of VAT refunds in companies dealing exclusively with the export of goods is an essential article of income, while the payment of VAT on the customs import operations distracts serious cash from circulation. The period during which the taxpayer must collect documents justifying the application of the zero rate of VAT, and with it the tax refund, is 180 days. In recent years there has been a tendency to reduce the share of the budget returned to the resulting tax. This paper covers the issues of registration of VAT refund on export operations for companies importing goods.

Pavlikova L.

Recognition of expenses to compensate the employee for the use

of a personal vehicle for business purposes in the absence of waybill	23
--	-----------

The article considers the possibility of recognition of expenses using a personal vehicle for business purposes in the absence of instruments that will confirm the validity of the costs, analyzing the jurisprudence.

TAX PRACTICE

Zhemchuzhnikova I.

Definition of the tax base on the business property tax on real estate

property of administrative and business and shopping centers.....	27
--	-----------

The article describes a new procedure for calculating property tax on the cadastral value of 1 January 2014 in respect of certain immovable property of administrative business and shopping centers, offices, commercial catering and domestic services.

Shishkin R.

Determination of tax liability of the organization on income tax	34
---	-----------

Corporate income tax largely determines the level of the tax burden. Therefore, its additional charge in case of unreasonable expenditures incurred may increase as compared with the original tax assessment. The article describes the most common reason to recognize unreasonable costs of the taxpayer deductible for income tax.

TAXATION

Aminova N.

Accounting for income tax on interest expenses for illegal use of money payable pursuant to a court ...	39
--	-----------

Liabilities, including cash, must be performed properly in accordance with the terms of the contract, the requirements of the law or customs of trade or business ethics rules. However, counterparties may not fulfill their obligations by allowing improper withholding of foreign funds, evading their return or delay in payment. There may be situations where a company gets unjustly or saves the expense of another person's money.

Civil law provides some responsibility. For example, such is the interest payment for the illegal use of money on the basis of Art. 395 of the Civil Code. In their payment the debtor and the creditor have questions about the possibility of excluding such interest in the tax base for income tax.

The article considers the questions on what grounds the debtor may consider such expenses, whether they are normalized, how they are reflected in accounting, also touching upon the issue of accounting for interest in the income of a lender.

Platonov I.

Determination tax base of property levy for provision system building.....	44
---	-----------

In this article considers questions about inclusion in base of property levy separate parts building (construction), that are systems engineer and technician provision and at the same time movable property that formally isn't object taxation for calculation of property levy beginning with 01.01.2013 year.

Fufaeva Yu.

Recognition for income tax purposes of costs of air and railway

tickets acquisition in uncertificated form.....	53
--	-----------

The article discusses informed decision in the cost of acquisition costs of air and rail e-tickets, correct reflection of these operations in the accounting.

Sergeev D.

Acceptation for accounting of documents confirming representation of expenses when calculating the tax base for corporate income tax 60

Every organization faces in its activities a need for hospitality. Despite the fact that according to the Tax Code these costs are taken into account in the calculation of income tax, as well as there is a list of hospitality. In practice, often there are cases where there are disputes with regulatory authorities in the document expenses, cost classification as a representative and the possibility of their recognition in the calculation of income tax. About what is necessary for confirmation of representation expenses when calculating income tax expenditures, which are not named in the Tax Code as a representative, but can occur in organizations will be discussed in the proposed article.

TAX ACCOUNTING

Laevskaya N.

Tax accounting for losses taken into account when calculating income tax, for the recognition of controlled transactions..... 66

The paper deals with accounting for losses taken for tax purposes on income tax, and their impact on the recognition of transactions controlled transactions on the criteria set out in Art. 105.14 Tax Code.

Kotova G.

Tax accounting of costs for delivery of workers by office transport to and from work..... 73

Taxpayers often question the possibility of recognition in order to calculate the income tax cost of shipping office transport workers from the residence to the place of work and back, as well as if the cost of such delivery leads to the emergence of workers organizing economic benefits (income) and respectively, the object of taxation on personal income.

COMMENTS OF A SPECIALIST

Ladygin D.

Entry into force of the Federal Law of 02.04.2014 № 52-FZ and procedure for the calculation of the advance payment and the amount of tax on business property in 2014 by taxpayers of ENVD 81

The article describes the new rules of the Tax Code for property tax for taxpayers of ENVD, which are formulated in an ambiguous manner, and submitted a comment letter of the provisions of the Russian Ministry of Finance 02.06.2014 № 03-05-05-01/26195 for computing the advance payment and the amount of property tax of organizations for 2014 by the ENVD taxpayers.

LEGAL ADVICE

Shatilova E.

Certain issues connected with the performance of duties to calculate, withhold and remit tax to the budget of tax from income sources in the Russian Federation..... 86

The article deals with specific questions relating to the execution by an organization that is a tax agent, of duties to calculate, withhold and transfer to the budget the tax when making payments to a foreign organization. It gives the analysis of the legality of the tax collection at the own expense of a tax agent, as well as attracting a tax agent to prosecute and recover amounts of fines.

Andreykin P.

Useful life of fixed assets during a change of ownership 92

Acquiring used property subject to depreciation, organizations often encounter difficulties in the identification and confirmation of remaining useful life, which in turn can lead to an incorrect definition of the base for income tax. The article shows how to determine the useful life of such property, which has a number of features relating to, among other things, documentary evidence of exploitation by the previous owner of the property that must be considered in order to minimize tax risks.

Shishkin R.

Confirmation of the reality of transactions of the taxpayer: qualifications and tax consequences of the lack of confirmation 98

The article analyzes one of the key components of checking the validity of allocation of costs of the taxpayer on the expenses for income tax and of VAT deductions. Given the position of the judicial arbitration practice evaluation criteria for the reality of business transactions are considered.

Aminova N.

Russian organization – tax agent for income tax during the income payments to a foreign organization for consulting and educational services 104

It is becoming more common in Russia that a foreign organization gets work in providing advisory and educational services to Russian organizations. When purchasing such services from domestic companies a question on the need to perform the functions of a tax agent in connection with the payment of income to foreign counterparty arises.

The present article touches upon the question of what income is subject to taxation at the source of payment, the conditions under which a Russian company must calculate, withhold and remit tax claims which may arise from the tax authorities during inspections and what responsibility will follow at non-complying with tax agent obligations.

ACTIVITIES AND EVENTS.....111

УДК 336.225.682

Новеллы постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость»

Вихорев Д.И.,

ведущий юрист, юридическая фирма «Ди Си Оу»

Давыдов В.С.,

адвокат, член Совета директоров юридической фирмы «Ди Си Оу»,

194100, Санкт-Петербург, Бизнес-центр «Аквилон»,

Новолитовская ул., д. 15, литер А

E-mail: law@davydovlaw.ru

В ходе защиты интересов доверителей по налоговым спорам специалисты нашей компании неоднократно сталкивались с неоднозначными толкованиями положений гл. 21 НК РФ, касающихся вопросов начисления и уплаты НДС в России. При этом наличие постановлений Пленумов ВАС РФ и практики Президиума ВАС РФ по отдельным вопросам в этой сфере не особо сглаживало эти противоречия, а порой даже и порождало новые. Требовался основополагающий документ в этой системе, которым, по нашему мнению, и стало новое постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость».

Ключевые слова: НДС; плательщик налога; налоговый агент; налоговая ставка; налоговые вычеты.

Novels of the decision of Plenum of the Supreme Court of Arbitration of the RF from 30.05.2014 № 33 «On some issues arising from the arbitration courts in cases of collecting the value added tax»

Vikhorev D.,

Leading lawyer, law firm «DCO»

Davydov V.,

Lawyer, member of the Board of Directors of the law firm «DCO»

194100, St. Petersburg, Business Centre «Aquilon»

Novolitovskaya st., 15, liter A

E-mail: law@davydovlaw.ru

In the course of protecting the interests of the principals in tax disputes, our experts have repeatedly been faced with ambiguous interpretations of the provisions of Sec. 21 of the Tax Code, relating to matters of calculation and payment of VAT in Russia.

At the same time resolutions of the Plenums of the Supreme Court of Arbitration of the Russian Federation and the practice of the Presidium on specific issues in this area do not particularly smooth these contradictions, and sometimes even initiate new ones. Basic document is required in this system, which, in our opinion, has become a new decision of the Plenum of the RF from 30.05.2014 № 33 «On some issues arising from the arbitration courts in cases related to charging of value added tax».

Key words: VAT; taxpayer; tax agent; tax rate; tax deductions.

Постановление № 33 является ожидаемым и важным документом для практикующих налоговых адвокатов и юристов. Его появление как устраняет отдельные недочеты действующего законодательства, так и позволяет объединить позиции ВАС РФ под единой базовой концепцией толкования закона. В связи с этим, в ходе анализа данного документа, мы постараемся выделить некоторые важные, по нашему мнению, моменты, которые могут повлиять на существующую практику.

По содержанию постановление № 33 разделено на четыре основных подраздела: «плательщики налога и налоговые агенты», «объект налогообложения и налоговая база», «налоговые ставки», «налоговые вычеты».

Одним из важнейших с практической точки зрения достижений Пленума ВАС РФ, по нашему мнению, является формирование позиции по вопросу о порядке применения положений ст. 145 НК РФ (то есть освобождение организаций и индивидуальных предпринимателей от обязанностей плательщика НДС, если выручка за 3 месяца не превышает 2 млн руб.).

Данный вопрос комплексно разрешен в четырех пунктах двух тематических подразделов постановления № 33.

В первом подразделе постановления следует обратить внимание на п. 2, по которому суд должен учитывать правовую природу уведомления налогоплательщика об объеме своей выручки с подтверждающими документами.

Пленум ВАС РФ разъяснил, что по смыслу ст. 145 НК РФ налогоплательщик лишь информирует налоговый орган о своем намерении использовать это право на освобождение, последствия нарушения срока уведомления законом не определены. При этом в силу закона такое уведомление может быть произведено и после начала применения освобождения. Поэтому лицам, даже фактически использовавшим освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, в определенные налоговые периоды, не может быть отказано в праве на такое освобождение только лишь по мотиву непредставления в установленный срок уведомления и документов.

Фактически Пленум ВАС РФ попытался донести до нижестоящих судов мысль о том, что утверждение о некоем действии в тексте НК РФ

само по себе не привязывает такое действие к праву, которым оно реализуется – при отсутствии иных указаний для правоприменителя со стороны законодателя. Поскольку в этом случае *не данное уведомление, а закон предоставляет право на освобождение от начисления и уплаты налога, и судам додумывать за законодателя, ограничивая права налогоплательщиков, не следует.*

Печально, что в связи с упразднением ВАС РФ такой подход вряд ли станет системообразующим в практике арбитражных судов при толковании норм Налогового кодекса. Но в случае, если позитивные перемены после упразднения ВАС РФ сохранятся, нас могут ждать и иные более существенные новшества для распределения баланса прав государства и экономических субъектов. Это, например, касается актуального в данный момент вопроса о двойном взимании акциза с производителей алкоголя, приобретавших спирт для своей продукции у оптовых поставщиков и иных лиц, не являющихся его производителями.

Аналогичным подходом при толковании нормы НК РФ судам следует руководствоваться, по мнению Пленума, и в случае ненаправления (несвоевременного направления) в налоговый орган уведомления о продлении использования права на освобождение и необходимых документов.

В п. 3 постановления Пленум ВАС РФ дает четкое толкование объема подтверждающих это право документов. По общему правилу для организаций документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются выписка из бухгалтерского баланса, выписка из книги продаж и копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур. При этом, поскольку ст. 145 НК РФ не установлено иное, *источником сведений о выручке организации за соответствующие периоды являются регистры бухгалтерского учета.*

Следовательно, при исчислении размера выручки от реализации товаров, работ и услуг в целях применения ст. 145 НК РФ надлежит исходить из предусмотренных законодательством о бухгалтерском учете правил ее признания и отражения в бухгалтерском учете.

Данное разъяснение лишает будущего практику произвольного определения достаточности и полноты сведений о размере выручки в документах, представленных налогоплательщиком. Случаи злоупотребления налоговыми органами ст. 145 НК РФ до сих пор имели место. Будем надеяться, что после 6 августа 2014 г. авторитет разъяснений Пленума ВАС РФ в нижестоящих судах не упадет, а его позиции не будут пересмотрены.

В дополнение к этому Пленум ВАС РФ в п. 4 постановления излагает свою позицию для разрешения споров, связанных с определением размера выручки в целях применения норм ст. 145 НК РФ.

Пленум ВАС РФ дает разъяснение, следующее из правовой природы данной нормы, и указывает: судам необходимо исходить из того, что предусмотренное данной статьей освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика обусловлено нецелесообразностью исчисления и администрирования налога на добавленную стоимость в отношении лиц, которыми совершается незначительный объем облагаемых налогом операций. Поэтому, по мнению Пленума ВАС РФ, по-

ступления по операциям, не облагаемым этим налогом (освобожденным от налогообложения), учитываться при определении размера выручки не должны.

Также не учитываются при решении вопроса о наличии оснований для использования права на освобождение, предусмотренное ст. 145 НК РФ, все доходы, полученные от совершения операций по реализации подакцизных товаров, поскольку на основании п. 2 ст. 145 НК РФ в отношении данных операций организации и индивидуальные предприниматели не вправе применять освобождение.

Наконец, по вопросу о восстановлении сумм налоговых вычетов в п. 25 постановления Пленум ВАС РФ дает четкое разъяснение: при толковании п. 8 ст. 145 НК РФ судам необходимо исходить из того, что объект основных средств не может считаться использованным налогоплательщиком, если к указанному началу он не полностью амортизирован. Восстанавливаемая в этом случае сумма НДС определяется применительно к правилам подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ с учетом остаточной стоимости объектов.

По нашему мнению, это позволяет организации или предпринимателю уменьшить восстанавливаемую сумму НДС перед отправкой уведомления.

Во втором подразделе документа представляется важным п. 10, в соответствии с которым выбытие либо списание имущества в результате наступления некоторых событий, не зависящих от воли налогоплательщика: его утрата по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий, не является операцией, учитываемой налогоплательщиком при формировании объекта налогообложения НДС.

Однако налогоплательщик обязан зафиксировать *факт выбытия и обстоятельство, что имущество выбыло по указанным основаниям, без передачи его третьим лицам*, поскольку в силу п. 1 ст. 54 НК РФ он обязан доказать наличие тех фактов хозяйственной деятельности, которые влияют на формирование финансового результата, служащего основанием для определения объема налоговой обязанности.

Судам при наличии спора следует учесть характер деятельности налогоплательщика, условия хозяйствования, принимать во внимание соответствие объемов и частоты выбытия имущества обычному для такой деятельности уровню и иные подобные обстоятельства, оценивать возражения налогового органа относительно вероятности выбытия имущества по указанным налогоплательщиком причинам (чрезмерность его потерь). Если в ходе судебного разбирательства установлен факт выбытия имущества, однако не подтверждено, что выбытие имело место в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика, судам надлежит исходить из наличия у него обязанности исчислить налог по правилам, установленным для случаев безвозмездной реализации имущества (ст. 154 НК РФ).

Пленум ВАС РФ в п. 13 рассматриваемого документа сформировал позицию по вопросу о порядке применения положений об особенности определения налоговой базы НДС при передаче имущественных прав. Пленум ВАС РФ считает, что по смыслу норм порядок обложения налогом опера-

ций по реализации товаров (работ, услуг) сохраняется и в том случае, если одна из сторон подобного договора уступает третьему лицу вытекающее из такого договора денежное требование, получая тем самым удовлетворение требования из иного источника, чем контрагент по договору.

В связи с этим уступка покупателем требования о возврате денежных средств, уплаченных продавцу в счет предстоящей передачи товаров (работ, услуг) (например, расторжение договора или признание его недействительным), не может облагаться НДС, поскольку сама операция *по возврату продавцом полученных в порядке предоплаты денежных средств не подлежала налогообложению НДС.*

Полагаем, что такая позиция Пленума ВАС РФ имеет далеко идущее значение, поскольку на практике сторонами используется множество разновидностей вариантов для возврата денежных средств, уплаченных продавцу в счет предстоящей передачи товаров (работ, услуг), в том числе требование о возврате аванса за некачественный товар.

В то же время при последующей уступке указанного денежного требования цессионарием, не являвшимся стороной договора реализации товаров (работ, услуг), по разъяснению Пленума ВАС РФ, *такая операция подлежит налогообложению по правилам, установленным п. 2 ст. 155 НК РФ.* Эта позиция также представляется логичной, поскольку последующая уступка ранее переданного cedentом-продавцом требования является самостоятельной финансовой операцией и реализацией.

Интересно с точки зрения корректировки хозяйственной практики мнение Пленума ВАС РФ, сформированное в п. 15 постановления по вопросу о порядке применения подп. 2 п. 1 ст. 167, п. 5 и 12 ст. 171 НК РФ при осуществлении расчетов с контрагентами в счет предстоящих поставок.

При толковании положения судам необходимо иметь в виду, что для целей применения этих положений законодательства оплату следует считать произведенной как в случае уплаты соответствующей суммы денежными средствами, так и в случаях исполнения обязательства по оплате **в неденежной форме**, в том числе *прекращения денежного обязательства зачетом встречных однородных требований.*

Аналогичный подход продемонстрировал Пленум ВАС РФ в отношении налоговых вычетов в п. 23. При разрешении споров, связанных с применением налоговых вычетов по ст. 171 НК РФ, налогоплательщиком, производшим оплату предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, судам следует учитывать, что Кодекс не содержит указания о том, что в данном случае право на вычет налога возникает исключительно при уплате цены приобретаемых товаров (работ, услуг), имущественных прав в денежной форме. Поэтому, по мнению Пленума ВАС РФ, налогоплательщик не может быть лишен права на вычет налога в случаях, когда предварительная оплата товаров (работ, услуг), имущественных прав производится в натуральной форме.

Аналогичным образом налогоплательщик, выступавший продавцом, не может быть лишен предусмотренного ст. 171 НК РФ права на вычет суммы налога, исчисленного и уплаченного в бюджет при получении авансовых платежей, если возврат платежей производится контрагенту

не в денежной форме, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора.

В п. 16 рассматриваемого документа Пленум ВАС РФ уточняет устоявшуюся позицию о том, что положениями ст. 167 НК РФ не предусмотрены специальные правила в отношении момента определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) с привлечением третьих лиц на основании договоров поручения, комиссии, агентских договоров. Следовательно, налогоплательщик обязан определять налоговую базу по общим правилам и в том случае, когда осуществляет данную реализацию с участием поверенного (комиссионера, агента), обеспечивая в этих целях своевременное получение от этого лица документально подтвержденных данных о совершении операций по отгрузке (передаче) данных товаров (работ, услуг) и их оплате. И если договором не предусмотрена предоплата, то налоговая база определяется на дату отгрузки товара комиссионером в адрес покупателя. Такой датой признается *день первого по времени составления первичного документа, оформленного на имя покупателя товаров или перевозчика* (письма ФНС России от 17.01.2007 № 03-1-03/58@, Минфина России от 03.03.2006 № 03-04-11/36).

Пленум ВАС РФ сформировал свою позицию и по вопросу о порядке определения НДС в ситуации, если в договоре нет прямого указания на то, включает ли установленная в нем цена товаров, работ, услуг сумму налога. Это сделано в п. 17 постановления и разъяснено впервые в форме четкой инструкции по определению суммы НДС, если она не была выделена в договоре и счете-фактуре.

Пленум ВАС РФ предписал, что по смыслу положений п. 1 и п. 4 ст. 168 НК РФ сумма налога, предъявляемая покупателю при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, *должна быть учтена при определении окончательного размера указанной в договоре цены и выделена* в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой. При этом *бремя обеспечения выполнения этих требований лежит на продавце* как налогоплательщике, обязанном учесть такую операцию по реализации при формировании налоговой базы, исчислении подлежащего уплате в бюджет налога по итогам соответствующего налогового периода.

В связи с этим, если в договоре *нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора*, судам надлежит исходить из того, что *предъявляемая покупателю продавцом сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом* (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Позиция Пленума ВАС РФ по этому вопросу **изменяет сложившуюся практику арбитражных судов**, в соответствии с которой в этом случае продавец должен выставить покупателю счет-фактуру *с суммой НДС, рассчитанной сверх цены по договору* (п. 1 ст. 168 НК РФ), а ценой договора признается сумма, указанная в нем.

Раньше приходилось учитывать, что продавец не может применить расчетную ставку НДС (18/118 или 10/110) и «извлечь» сумму налога из

полученной от покупателя суммы, если последняя была определена в контракте как цена договора и НДС в нее не включен.

В таком случае налог для уплаты в бюджет признавался судами заниженным (см. постановления ФАС Московского округа от 04.09.2008 № КА-А40/8324-08 и от 01.09.2008 № КА-А40/8156-08).

Если покупатель не перечислил сумму НДС поставщику в случае, когда в договоре цена указана без НДС, то недобросовестность не влияла на обязанность продавца уплатить налог в бюджет. Поэтому в таких случаях ему приходилось платить налог из собственных средств.

Покупатель был обязан перечислить поставщику сумму НДС, даже если НДС не предусмотрен в договоре или поставщик не выставил счет-фактуру. Ведь налог предъявляется дополнительно к цене товара (работ, услуг) и покупатель должен оплатить его с учетом исчисленного налога (п. п. 1, 2 ст. 168 НК РФ). Правда, продавец был вправе выставить покупателю в таком случае дополнительный счет на сумму НДС, начисленную сверх цены договора, а при отказе покупателя уплатить эту сумму – взыскать ее в судебном порядке на основании разъяснения в п. 15 информационного письма Президиума ВАС РФ от 24.01.2000 № 51.

Большинство судебных органов поддерживало такую практику (см. постановления ФАС Московского округа от 23.07.2012 № А40-68414/11-60-424; ФАС Волго-Вятского округа от 11.03.2012 № А43-7468/2011; ФАС Дальневосточного округа от 12.12.2011 № Ф03-6075/2011).

Однако продавцу часто препятствовал трехлетний срок исковой давности (постановления Президиума ВАС РФ от 29.09.2010 № 7090/10; ФАС Северо-Западного округа от 10.08.2011 № А05-5565/2010; 25.04.2011 № А05-6265/2010), который приводил его к убыткам.

Исключением из практики были лишь случаи, когда продавец вводил добросовестного покупателя в заблуждение, заявляя о применении льготы по НДС, использование которой было неправомерно, а впоследствии пытался предъявить сумму НДС к уплате покупателю. Однако Президиум ВАС РФ в постановлении от 14.06.2011 № 16970/10 в отношении выполнения работ по государственному контракту отметил, что в такой ситуации продавец сам должен нести обязанность по уплате налога.

Позиция арбитражных судов о возможности выделения суммы НДС из цены договора иногда поддерживалась судебной практикой, но была редкой и малочисленной, поэтому сложившейся для этого вопроса практикой не являлась. Например, ФАС Московского округа пришел к выводу, что согласованная сторонами цена договора уже содержала в себе НДС, поэтому покупатель не обязан был уплачивать налог сверх этой суммы (см. постановление ФАС Московского округа от 28.07.2010 № КГ-А40/6536-10).

Полагаем, что разъяснением в рассматриваемом нами постановлении Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 данная классическая спорная ситуация разрешена, а противоречивая практика исключена.

Новелла постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 базируется на интересах налогоплательщика и устраняет неблагоприятное толкование, свойственное ранее сложившейся практике. Но, поскольку в постановлении Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 не содержится явной ссылки на возможность пересмотра состоявших-

ся судебных решений, любые подобные решения пересмотрены быть не могут.

В третьем подразделе разъяснений Пленум ВАС РФ корректирует имеющуюся практику по налоговым ставкам, где, прежде всего, заслуживает внимания п. 18 постановления.

Пленум ВАС РФ указал, что сама по себе множественность лиц на стороне исполнителя или привлечение основным исполнителем третьих лиц (субисполнителей) **не препятствует применению налоговой ставки 0% всеми участвовавшими в оказании услуг лицами.**

Речь в нем идет о налоговой ставке 0% при реализации услуг по международной перевозке товаров, в частности транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых субъектом на основании договора транспортной экспедиции при организации международной перевозки, в случаях оказания таких услуг несколькими лицами.

В связи с этим налоговую ставку 0% применяют также перевозчики, оказывающие услуги по международной перевозке товаров на отдельных этапах перевозки, лица, привлеченные экспедитором для оказания отдельных транспортно-экспедиционных услуг. При этом по смыслу положений подп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ его действие распространяется на транспортно-экспедиционные услуги, оказанные в отношении товаров, являющихся предметом международной перевозки, вне зависимости от того, выступает ли организатором международной перевозки сам экспедитор, либо заказчик транспортно-экспедиционных услуг, либо иное лицо.

В четвертом разделе комментируемого постановления Пленума ВАС РФ, кроме п. 23 и п. 25, интерес представляют последние пункты, касающиеся налоговых вычетов.

В п. 28 Пленум ВАС РФ при применении п. 2 ст. 173 НК РФ разъясняет судам: они должны исходить из того, что положения названного пункта о предельном сроке декларирования налоговых вычетов не могут быть истолкованы как устанавливающие разные правила в отсутствие объективных различий.

Право на вычет НДС 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).

Пленум ВАС РФ предлагает судам непосредственно руководствоваться принципом равенства налогообложения (п. 1 ст. 3 НК РФ), вкладывая в него указанное им толкование. Поэтому, несмотря на тезисы в данном вопросе не в пользу налогоплательщиков, такое толкование дает глубокую перспективу.

Пункт 29 постановления Пленума ВАС РФ четко устанавливает ответственность государства за нарушение сроков возврата суммы налога на добавленную стоимость при полном или частичном возмещении НДС по результатам камеральной проверки.

По закону в пользу налогоплательщика в этом случае начисляются проценты, исходя из ставки рефинансирования Банка России.

Пленум ВАС РФ установил, что в случае, когда налоговым органом в срок, установленный п. 2 ст. 176 НК РФ, решение о возмещении НДС

не принимается в связи с выявлением нарушений законодательства о налогах и сборах, однако впоследствии соответствующие выводы признаются ошибочными, в том числе судом, проценты также подлежат начислению в порядке, предусмотренном п. 10 ст. 176 Кодекса, начиная с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по результатам которой должно было быть вынесено решение о полном или частичном возмещении суммы НДС.

Судам предписано исходить из указанного толкования Пленума ВАС РФ при разрешении споров, связанных с определением периода начисления указанных процентов. Такой же подход следует, в контексте позиции Пленума ВАС РФ, арбитражным судам применять при разрешении ими споров, связанных с начислением в пользу налогоплательщика процентов за нарушение сроков возврата налога в заявительном порядке, выплата которых предусмотрена п. 10 ст. 176.1 НК РФ.

В заключение следует отметить то, что за последние 10 лет рассмотрения налоговых споров, пожалуй, впервые для нашей судебной системы подготовлен столь системный отдельный документ по всем основным особенностям налога на добавленную стоимость, взимаемому в Российской Федерации. Полагаем, что сегодня мы и наши доверители наконец имеем отдельный документ по НДС, разъясняющий многие существенные и спорные вопросы правоприменительной практики в данной сфере налогообложения.

Представляется, что рассмотренное постановление Пленума ВАС РФ № 33 от 30.05.2014, несмотря на грядущие существенные изменения судебной системы Российской Федерации, станет важным и обеспечивающим интересы налогоплательщика разъяснением судебной практики. Надеемся и на то, что оно поможет арбитражным судам, руководствующимся его положениями, принимать юридически верные решения в ходе разбирательства налоговых споров, связанных с расчетами по налогу на добавленную стоимость.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 05.05.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Письма ФНС России от 17.01.2007 № 03-1-03/58@, Минфина России от 03.03.2006 № 03-04-11/36 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Постановления ФАС Московского округа от 04.09.2008 № КА-А40/8324-08; 01.09.2008 № КА-А40/8156-08; 23.07.2012 № А40-68414/11-60-424; ФАС Московского округа от 28.07.2010 № КГ-А40/6536-10; ФАС Волго-Вятского округа от 11.03.2012 № А43-7468/2011; ФАС Дальневосточного округа от 12.12.2011 № Ф03-6075/2011; ФАС Северо-Западного округа от 10.08.2011 № А05-5565/2010; 25.04.2011 № А05-6265/2010 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Постановления Президиума ВАС РФ от 29.09.2010 № 7090/10; 14.06.2011 № 16970/10 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 24.01.2000 № 51 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.