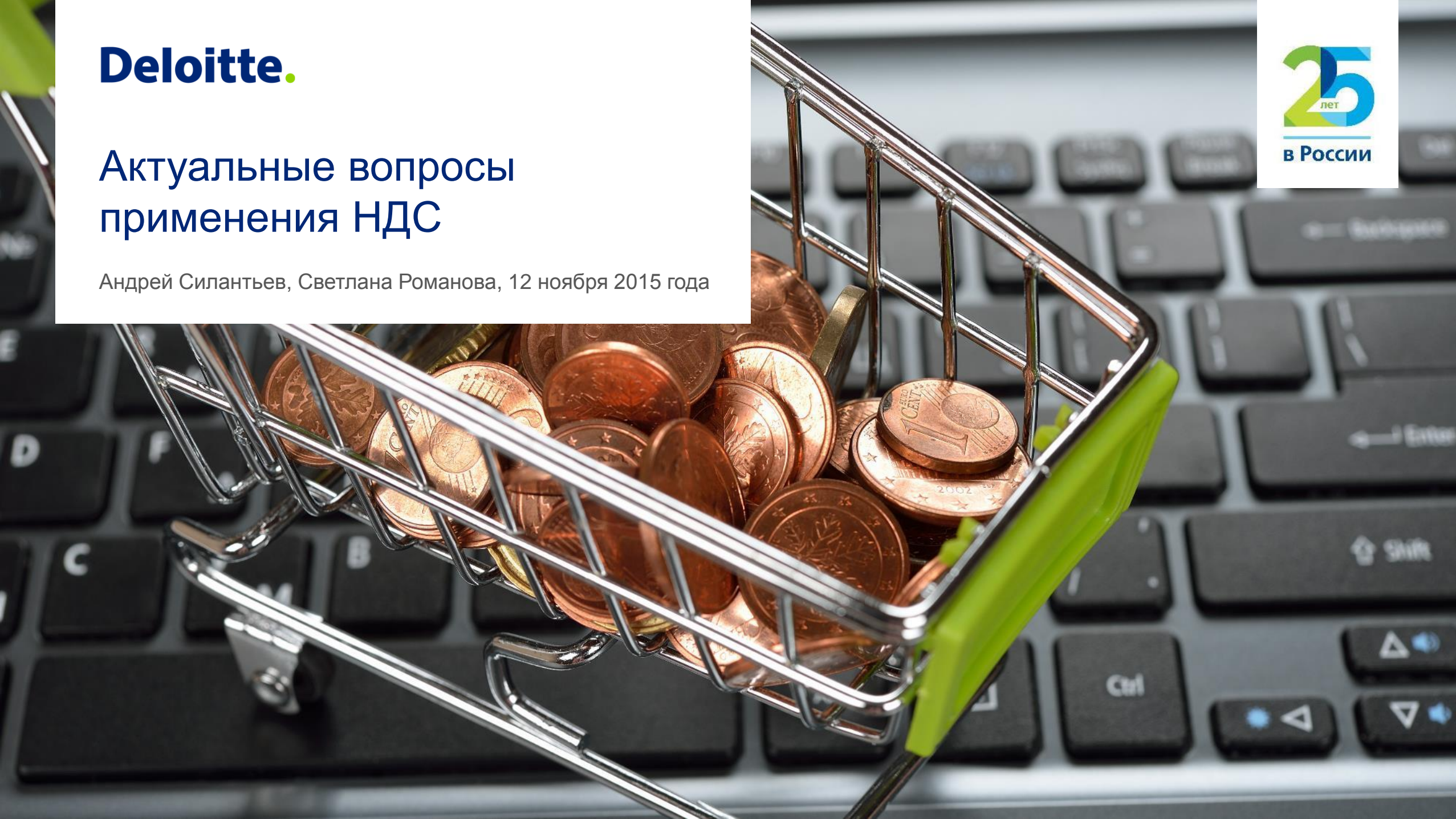


Deloitte.

Актуальные вопросы применения НДС

Андрей Силантьев, Светлана Романова, 12 ноября 2015 года

25
лет
в России



Содержание

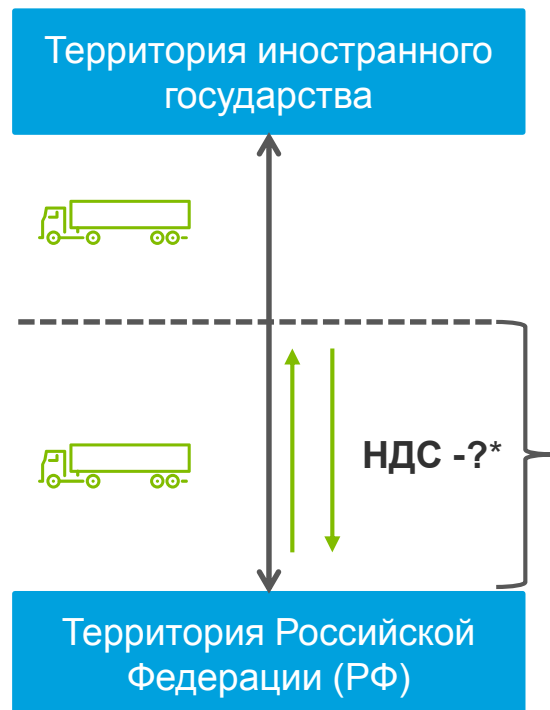
- | | |
|---|----|
| 1. Применение НДС при оказании услуг по международной перевозке товаров | 3 |
| 2. Исполнение обязанностей налогового агента | 9 |
| 3. Применение НДС при возврате товаров | 14 |
| 4. Вычет НДС в отношении авансовых платежей | 19 |
| 5. Применение НДС в отношении передачи рекламных материалов на безвозмездной основе | 24 |



Актуальные вопросы применения НДС

Применение НДС при оказании услуг по международной перевозке товаров

Применение НДС при оказании услуг по международной перевозке товаров



*за исключением перевозки ж/д транспортом

Пункт 18 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33:

- Оказание услуг по международной перевозке товаров несколькими лицами не препятствует применять ставку НДС 0% всем лицам, участвовавшим в оказании услуг. Ставку НДС 0% могут применять перевозчики, оказывающие услуги по международной перевозке товаров на отдельных этапах перевозки, а также лица, привлеченные экспедитором для оказания отдельных логистических услуг

Претензии налоговых органов:

- Неправомерный вычет сумм НДС по ставке 18%, предъявленного продавцами транспортно-экспедиционных услуг (далее — ТЭУ)
- Неправомерное применение ставки НДС 0% при оказании транспортно-экспедиционных услуг

Позиция Министерства финансов РФ:

- При оказании ТЭУ на отдельных участках международной перевозки при соответствующем документальном подтверждении может быть применена ставка НДС 0%

Письма Минфина РФ от 27.03.2015 № 03-07-08/17085, от 21.05.2015 № 03-07-08/29322

Применение НДС при оказании услуг по международной перевозке товаров

Арбитражная практика: Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 28.07.2015 № Ф08-4111/2015 по делу № А32-19040/2012 (ООО «Автобаза № 1»)

Позиция налогоплательщика

- Компания применила налоговую ставку НДС 0% при оказании услуг по перевозке автомобильным транспортом на маршруте Новороссийск – населенные пункты, расположенные на территории РФ
- Транспортные, товаросопроводительные документы содержат отметки таможенных органов, свидетельствующие о перемещении товаров в рамках международной перевозки
- Компания заключила договоры ТЭУ с заказчиками с указанием того, что они заключены в целях организации обслуживания внешнеторговых грузов.

Претензии налоговых органов

- Необоснованное применение компанией ставки НДС 0% в отношении ТЭУ при осуществлении грузовых перевозок автомобильным транспортом товаров, находящихся под таможенным контролем, под процедурой таможенного транзита, между пунктами отправления и назначения, расположенными на территории РФ
- Из предоставленных компанией документов не усматривается организация международной перевозки, поскольку ни в одном из анализируемых документов не указан пункт отправления, расположенный за пределами территории РФ
- В представленных компанией договорах транспортной экспедиции отсутствует понятие «экспедитор», поэтому оказанные им услуги не могут быть отнесены к ТЭУ

Вывод суда

- Предоставленные компанией документы подтверждают, что оказанные ТЭУ связаны с процессом транспортировки товаров и ее организацией, без выполнения чего международная перевозка товаров невозможна. Предоставленные компанией документы соответствуют требованиям п. 3.1 ст. 165 НК РФ и подтверждают правомерность применения обществом ставки НДС 0%

Применение НДС при оказании услуг по международной перевозке товаров

Арбитражная практика: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 01.10.2015 № Ф05-11410/2015 по делу № А40-6591/15 (ООО «Пежо Ситроен Рус»)

Позиция налогоплательщика

- Компания приняла к вычету суммы НДС по ставке 18%, предъявленные перевозчиком в отношении услуг по таможенному оформлению автомобилей, ввозимых на территорию РФ
- Услуги по таможенному оформлению автомобилей не являются услугами, оказываемыми в рамках договора по международной перевозке товаров
- Оказанные услуги являются самостоятельными услугами и не предусмотрены пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ

Претензии налоговых органов

- Неправомерное применение компанией налоговых вычетов по НДС по ставке 18% в отношении услуг по таможенному оформлению автомобилей, оказанных в рамках договора на оказание услуг по транспортировке и логистике, обеспечивающие перевозку автомобилей с терминалов завода-производителя к дилерам в России

Вывод суда

- Оказанные перевозчиком услуги по таможенному оформлению грузов осуществлены в рамках договора транспортной экспедиции при международной перевозке товара и попадают под понятие транспортно-экспедиционных услуг в смысле пп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ
- При реализации услуг по таможенному оформлению автомобилей, оказанных в рамках ТЭУ, должна была применяться ставка НДС в размере 0%, а не 18%

Применение НДС при оказании услуг по международной перевозке товаров

Арбитражная практика: Определение ВС РФ № 305-КГ14-4881 от 22.12.2014 по делу номер А40-164197/13; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.05.2015 N 09АП-17888/2015 по делу № А40-158139/14 (ООО «Авиакомпания Волга Днепр»)

Позиция налогоплательщика

- Компания применила ставку НДС 0% при оказании услуг по перевозке импортного груза между двумя пунктами, расположенными на территории РФ (из аэропорта «Шереметьево» г. Химки, где осуществлялась погрузка груза, в пункты назначения, находящиеся на территории РФ)
- Факт осуществления обществом перевозки, являющейся частью международной (мультимодальной) перевозки, подтверждается авианакладными и международными товарно-транспортными накладными

Претензии налоговых органов

- Необоснованное применение компанией ставки НДС 0% при осуществлении перевозки между пунктами, расположенными на территории РФ (от российской таможни, через которую товары были ввезены на территорию РФ, до места назначения, расположенного на территории РФ)

Вывод суда

- В данном случае не соблюдается основное условие для применения ставки НДС 0% согласно которому при оказании услуг пункт отправления или пункт назначения должен быть расположен за пределами территории РФ
- Обществом в соответствии с договором оказаны услуги перевозчика по перевозке груза между двумя пунктами, расположенными на территории РФ. Соответственно такая перевозка не может быть признана международной, а реализация услуг по такой перевозке не подлежит обложению НДС по ставке 0%
- Доказательств того, что перевозка товара по российской территории произведена в рамках общего договора об осуществлении международной перевозки, не представлено

Применение НДС при оказании услуг по международной перевозке товаров

Основные выводы

- Вопрос применимой ставки НДС в отношении услуг по перевозке ввозимых/ вывозимых товаров по территории РФ, а также в отношении отдельных ТЭУ остается спорным
- Судебная практика после Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33, в основном, складывается в пользу применения ставки НДС 0% в отношении услуг по перевозке товаров на отдельных этапах международной перевозки*

* при условии необходимого документального подтверждения



Актуальные вопросы применения НДС

Исполнение обязанностей налогового агента

Исполнение обязанностей налогового агента



Претензии налоговых органов:

- Неисполнение российской компанией обязанностей налогового агента
- Неисчисление НДС представительством иностранной компании

Исполнение обязанностей налогового агента

Арбитражная практика: Постановление Девятого АС от 06.08.15 № 09АП-27322/2015АК (ЭРИЭЛЛ КОРПОРЕЙШН С.Р.О.)

Позиция налогоплательщика

- Суммы НДС были исчислены и уплачены в бюджет налоговым агентом, с которым у иностранной компании был заключен договор аренды буровых установок (расположенных на территории РФ), имевшим отношения не с представительством, а непосредственно с головным офисом иностранной компании

Претензии налоговых органов

- Доначисление сумм НДС представительству иностранной компании, так как именно через него осуществляется деятельность иностранного юридического лица на территории РФ

Вывод суда

- Представительства и филиалы иностранного юридического лица в понимании и для целей статьи 11 НК РФ признаются организациями такого юридического лица, представляющие его интересы на территории РФ
- Иностранная компания должна была исчислять и уплачивать НДС самостоятельно, так как она состоит на учете в налоговом органе РФ
- Уплата спорных сумм НДС налоговым агентом была произведена уже в период проведения выездной налоговой проверки в отношении представительства иностранной компании
- При этом не возникает двойной уплаты суммы НДС в бюджет, так как контрагент неправомерно выступил в качестве налогового агента и имеет право на зачет уплаченных сумм НДС

Исполнение обязанностей налогового агента

Арбитражная практика: Постановление Девятого АС от 10.02.15 № 09АП-54720/2014
(ООО "МЭНПАУЭР СиАйЭс")

Позиция налогоплательщика

- Компания не уплатила НДС в качестве налогового агента при приобретении консультационных услуг, так как НДС со стоимости оказанных услуг должен быть исчислен и уплачен в бюджет российским представительством иностранной компании

Претензии налоговых органов

- Неисчисление и неуплата в бюджет сумм НДС в качестве налогового агента при приобретении консультационных услуг у иностранной компании

Вывод суда

- Компания не имела взаимоотношений с филиалом иностранной организации, денежные средства в его адрес не перечисляло
- Компания должна была исполнить обязанность по уплате НДС в качестве налогового агента за иностранную компанию, по выплаченным доходам за оказание консультационных услуг
- Положения статьи 11 НК РФ выделяют вид организаций - иностранные лица, среди которых, самостоятельными организациями выступают отдельно: иностранное юридическое лицо, филиал, представительство иностранной организации, то есть филиал, представительство иностранной организации и сама иностранная организация признаются разными юридическими лицами — иностранными организациями

Исполнение обязанностей налогового агента

Основные выводы

- Судебная практика в отношении исполнения обязанностей налогового агента по уплате НДС в случае присутствия на территории РФ представительства/ филиала иностранной организации является неоднозначной
- Положения статьи 11 НК РФ относительно определения «организации» могут по-разному трактоваться судами



Актуальные вопросы применения НДС

Применение НДС при возврате товаров

Применение НДС при возврате товаров



Претензии налоговых органов

- Оспаривание вычета у продавца суммы НДС, предъявленной покупателем при обратной реализации (недостаточное документальное подтверждение)

Позиция Министерства финансов РФ:

- Продавец вправе принять к вычету сумму НДС, предъявленного покупателями в части возвращаемых товаров (обратная реализация)

Письма Минфина РФ от 01.04.2015 № 03-07-09/18053, 01.04.2015 № 03-07-09/17917, 01.04.2015 № 03-07-09/18070, 30.03.2015 № 03-07-09/17466

Применение НДС при возврате товара

Арбитражная практика: Постановление ФАС Поволжского округа от 10.06.2014 № А57-11294/2013 (ООО «Торговый Дом Марковский») (возврат пива)

Позиция налогоплательщика

- Компания принимала к вычету сумму НДС по полученному от бывшего покупателя счету-фактуре

Претензии налоговых органов

- Неправомерное применение компанией налоговых вычетов по НДС при возврате продукции от покупателей
- Пищевая продукция с истекшим сроком реализации не может находиться в обороте и не может быть реализована и, таким образом, не может быть использована для облагаемых НДС операций, то есть предъявленные по данному товару суммы НДС вычету не подлежат

Вывод суда

- Сумма НДС, начисленная ранее компанией при реализации товара, компенсирована путем применения соответствующего налогового вычета. Следовательно, никаких налоговых потерь бюджет не несет
- Компания не является производителем реализуемых товаров, а также приобретает их у поставщика, в связи с чем возвращенный от покупателей товар в дальнейшем используется им для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС

Применение НДС при возврате товара

Арбитражная практика: Постановление ФАС Уральского округа от 11 октября 2013 г. № Ф09-10380/13 по делу № А60-759/2013 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 5 февраля 2014 г. № ВАС-237/14А) (ООО «Бест Ботлинг») (возврат газированной и минеральной воды, напитков)

Позиция налогоплательщика

- Налогоплательщик учел в составе налоговых вычетов НДС, предъявленный им покупателям при реализации товара, так как неоплаченный товар возвращен налогоплательщику, что подтверждается накладными на возврат товара

Претензии налоговых органов

- Операции, связанные с возвратом товаров покупателями продавцу, оформлены сторонами сделок с нарушением установленного порядка, что исключило возможность применения соответствующих налоговых вычетов
- Возврат товаров произведен без оформления соответствующих счетов-фактур, операции по возврату товаров оформлены внесением исправлений в ранее выставленные счета-фактуры, суммы возвратов ранее реализованных товаров зарегистрированы не в книгах покупок, а в книгах продаж со знаком «сторно», основанием для регистрации послужили накладные на возврат товаров, а не счета-фактуры

Вывод суда

- Покупатель при отгрузке возвращаемых товаров, принятых им на учет, обязан в порядке, установленном п. 3 ст. 168 Кодекса, выставить продавцу этих товаров соответствующий счет-фактуру и второй экземпляр счета-фактуры зарегистрировать в книге продаж. Счет-фактура, полученный продавцом товаров от покупателя, подлежит регистрации в книге покупок
- В бухгалтерском и налоговом учете данная операция отражается в общеустановленном порядке как приобретение товара

Применение НДС при возврате товаров

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ

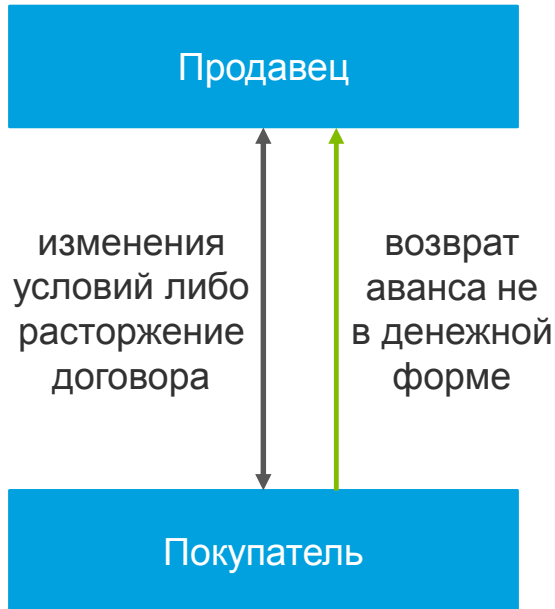
- Продавец, в адрес которого покупателем был осуществлен возврат товаров, принятых ранее таким покупателем на учет, вне зависимости от качества возвращаемых товаров, не должен корректировать выручку от реализации как текущего периода, так и прошлых периодов, в течение которых была осуществлена первоначальная реализация товаров
- При возврате покупателями в адрес продавца товаров, ранее принятых им на учет, покупатель должен выставить счет-фактуру на стоимость возвращаемых товаров
- Продавец может сделать вычет по возвращаемым покупателем товарам, ранее принятым на учет, в течение одного года с момента возврата таких товаров при наличии счета-фактуры от покупателя



Актуальные вопросы применения НДС

Вычет НДС в отношении авансовых платежей

Вычет НДС в отношении авансовых платежей



Пункт 23 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33:

- Налогоплательщик, выступивший продавцом, не может быть лишен права на вычет НДС, ранее исчисленного и уплаченного в бюджет при получении авансовых платежей, в случае возврата таких сумм не в денежной форме

Претензии налоговых органов:

- Оспаривание вычета сумм НДС у продавца при возврате покупателями сумм авансовых платежей не в денежной форме (зачет взаимных требований, договор займа)

Позиция Министерства финансов РФ:

- Продавец вправе принять к вычету суммы НДС в соответствии с абз. 2 п. 5 ст. 171 при соответствующем документальном подтверждении

Письмо Минфина РФ 01.04.2014 № 03-07-РЗ/14444

Вычет НДС в отношении авансовых платежей

Арбитражная практика: Определение Верховного Суда РФ от 19.03.2015 № 310-КГ14-5185 (ООО «Промметиз Русь»)

Позиция налогоплательщика

- Компания включила в состав налоговых вычетов суммы НДС, ранее исчисленные компанией с предварительной оплаты по договору поставки, в связи с заключением сторонами соглашения о новации обязательств по поставке в заемные обязательства
- Так как операции займа не подлежат обложению НДС, компания обоснованно заявила к вычету налог, исчисленный ранее с поступившей по договору поставки предварительной оплаты в счет предстоящих поставок
- Стороны фактически исполнили соглашение о новации, в том числе осуществлены фактический возврат денежных средств согласно графику погашения задолженности и выплата процентов за пользование заемными денежными средствами

Претензии налоговых органов

- Неправомерное включение в состав налоговых вычетов сумм НДС с сумм предварительной оплаты при переквалификации первоначального обязательства по поставке в заемные обязательства, так как в данном случае сумма предоплаты покупателю не возвращается
- Право на вычет НДС, уплаченного в бюджет с полученной предоплаты, возможно только после возврата заемных средств

Вывод суда

- НК РФ предусматривает необходимость возврата авансовых платежей, как условия для применения налогового вычета, в случае расторжения договора либо изменения его условий
- Операции займа в денежной форме и ценными бумагами, включая проценты по ним, не подлежат обложению НДС, следовательно, сумма НДС, ранее исчисленная к уплате в бюджет при получении авансовых платежей, является излишне уплаченной с момента заключения соглашения о новации договора поставки в заемное обязательство

Вычет НДС в отношении авансовых платежей

Арбитражная практика: Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 11.09.2015 № А63-8375/2014 (ООО «Газпром Межрегионгаз Пятигорск»)

Позиция налогоплательщика

- Компания приняла к вычету суммы НДС с предварительной оплаты по обязательствам, в отношении части которых в дальнейшем был произведен взаимозачет спорных авансов в качестве авансов по другим договорам того же контрагента, а также возврат их этому же контрагенту или третьему лицу

Претензии налоговых органов

- Компанией неправомерно были заявлены вычеты по НДС по авансовым платежам без отгрузки товара

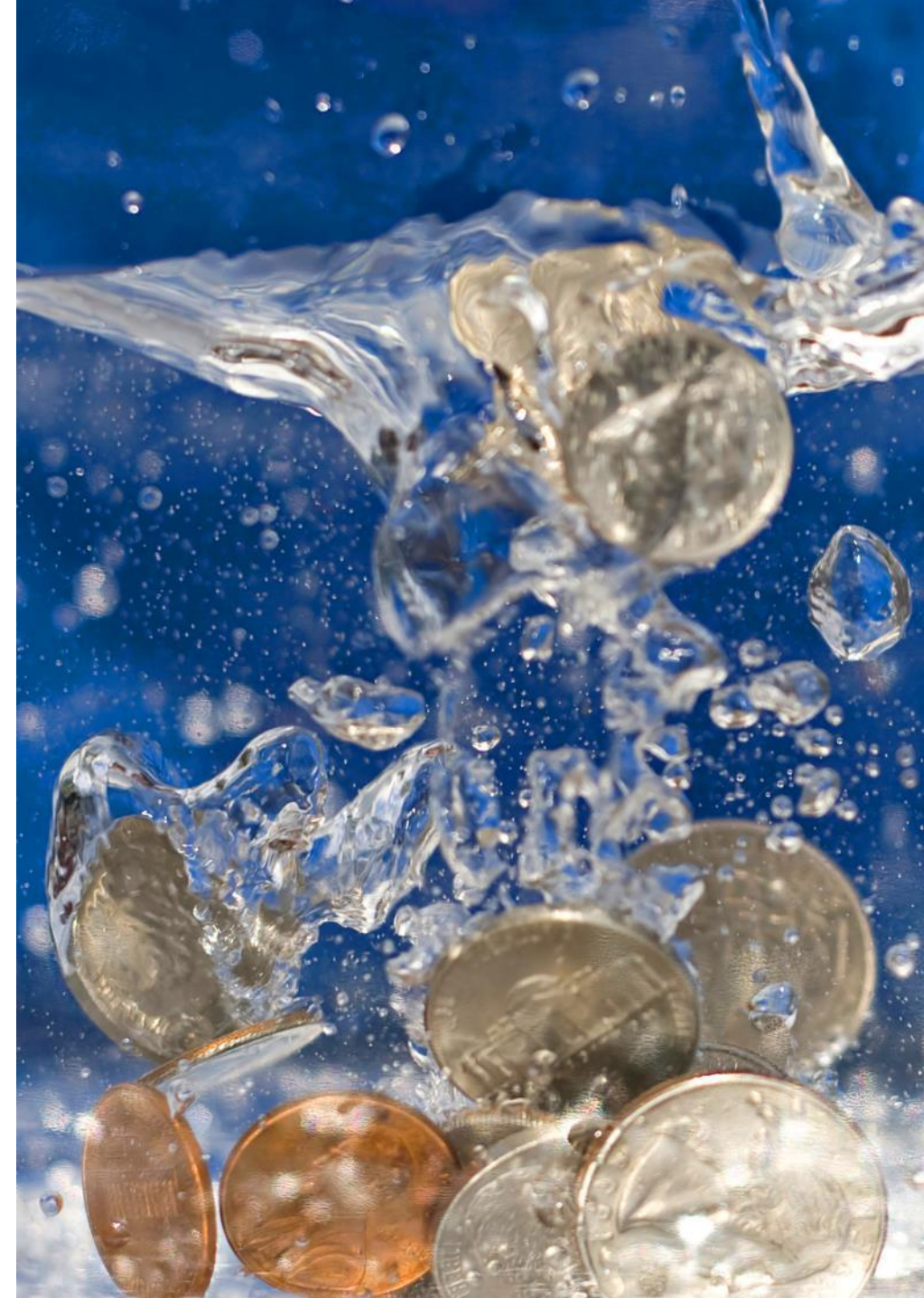
Вывод суда

- Компания представила суду пакет документов (договоры, письма, акты сверок и т.д.), подтверждающие осуществление новации договорных отношений, производство взаимозачетов и возвратов авансов контрагентам и третьим лицам
- Осуществление Компанией взаимозачета в отношении сумм предварительной оплаты, полученных взаимно, признается прекращением обязательства по возврату указанных сумм оплаты. В связи с этим в целях применения НДС суммы предварительной оплаты, в отношении которых осуществлен взаимозачет, следует считать возвращенными
- Прекращение первоначальных отношений между компанией и контрагентами не лишает компанию возможности принятия к вычету сумм НДС, корреспондирующих исчисленному и уплаченному НДС с авансов (отсутствие у общества налоговой выгоды)

Вычет НДС в отношении авансовых платежей

Основные выводы

- Сумма НДС, ранее исчисленная к уплате в бюджет при получении авансовых платежей, является излишне уплаченной с момента заключения соглашения о новации договора поставки в заемное обязательство
- В целях применения вычета НДС суммы предварительной оплаты, в отношении которых осуществлен взаимозачет, следует считать возвращенными



Актуальные вопросы применения НДС

Применение НДС в отношении передачи рекламных материалов на безвозмездной основе

Применение НДС в отношении передачи рекламных материалов на безвозмездной основе



Пункт 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33:

- Распространение рекламных материалов в рамках деятельности налогоплательщика по продвижению на рынке производимых и/или реализуемых им товаров (работ, услуг) для увеличения объема продаж не может рассматриваться в качестве операции, формирующей самостоятельный объект налогообложения, если эти рекламные материалы не отвечают признакам товара, то есть имущества, предназначенного для реализации в собственном качестве

Претензии налоговых органов:

- Неправомерное принятие к вычету сумм НДС
- Неисчисление НДС в отношении переданной продукции

Позиция Министерства Финансов РФ:

- Суммы НДС подлежат учету в стоимости товара, если операции по распространению рекламных материалов не формируют самостоятельный объект налогообложения

Письма Минфина РФ от 19.12.2014 № 03-03-06/1/65952, от 19.09.2014 N 03-07-11/46938

Применение НДС в отношении передачи рекламных материалов на безвозмездной основе

Арбитражная практика: Постановление АС Поволжского округа от 06.04.2015 № Ф06-21696/2013 (ООО «Фасадные системы»)

Позиция налогоплательщика

- Компания распространяла на выставках рекламную продукцию, заказанную у третьих лиц, в целях расширения рынка сбыта и привлечения новых покупателей
- Компания не исчисляла НДС со стоимости переданных рекламных материалов (полиграфическая продукция)
- Компания приняла к вычету суммы НДС, предъявленные продавцами рекламной продукции, так как распространение рекламной продукции непосредственно связано с осуществлением компанией облагаемой НДС деятельностью

Претензии налоговых органов

- Неисчисление НДС со стоимости переданной рекламной продукции
- Неправомерное применение компанией налоговых вычетов по НДС при передаче в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 рублей
- Отсутствие ведения отдельного учета по НДС

Вывод суда

- Размещение продукции с логотипом предприятия в рекламных целях нельзя рассматривать как безвозмездную передачу в целях обложения НДС. Данные рекламные материалы не являются самостоятельным товаром
- Компания правомерно заявила вычеты по НДС по рекламной продукции (альбомы, каталоги и брошюры), так как стоимость данных материалов была включена в товары, которые в свою очередь использовались в облагаемой НДС деятельности, и НДС с их реализации был исчислен
- Отсутствуют основания для ведения отдельного учета сумм входного НДС по рекламной продукции

Применение НДС в отношении передачи рекламных материалов на безвозмездной основе

Арбитражная практика: Определение ВАС РФ от 30.04.2013 № ВАС-5375/13 (ОАО «Туапсинский морской торговый порт»)

Позиция налогоплательщика

- Компания не исчисляла НДС с переданных третьим лицам рекламных материалов, приобретенных у поставщика (ежедневники, записные книжки с визитницей, настенные календари, пакеты, ручки, содержащие информацию о компании и реализуемых ей услугах морского порта), так как данные материалы не предназначены для самостоятельной реализации на рынке и не являются самостоятельным видом товара
- Расходы на рекламу были включены в стоимость реализуемого товара

Претензии налоговых органов

- Невключение в налоговую базу по НДС стоимости переданной рекламной продукции

Вывод суда

- Рекламная продукция в данном случае компанией не реализовывалась, а только способствовала продаже производимой продукции

Применение НДС в отношении передачи рекламных материалов на безвозмездной основе

Основные выводы

- По мнению судов, передача рекламных материалов, не отвечающих признакам товара, не является безвозмездной передачей в целях обложения НДС
- Наличие документов (приказы и распоряжения, отчеты исполнителя и т.д.), подтверждающих распространение рекламной продукции, является одним из аргументом в пользу налогоплательщика при рассмотрении дела в суде



Контакты



Олег Березин

Партнер

Группа по оказанию услуг
в области косвенного
налогообложения

+7 (495) 787 06 00, доб. 2188
oberezin@deloitte.ru



Андрей Силантьев

Партнер

Группа по оказанию услуг
в области косвенного
налогообложения

+7 (495) 787 06 00, доб. 1192
asilantiev@deloitte.ru



Игорь Соколенко

Старший менеджер

Группа по предоставлению
услуг в области косвенного
налогообложения

+7 (495) 787 06 00, доб. 2462
Email: isokolenko@deloitte.ru



Светлана Романова

Менеджер

Группа по предоставлению
услуг в области косвенного
налогообложения

+7 (495) 787 06 00, доб. 5201
Email: sromanova@deloitte.ru



deloitte.ru

О «Делойте»

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее – ДТТЛ); каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемое как «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте www.deloitte.com/about. Подробная информация о юридической структуре компании «Делойт» в СНГ представлена на сайте www.deloitte.ru/about.

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, налогообложения, консалтинга и корпоративных финансов государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» – международная сеть компаний, имеющая многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира, которая использует свои обширные отраслевые знания, включая опыт оказания высококачественных услуг, позволяющие определить пути решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Около 210 000 специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения совершенства в предоставлении профессиональных услуг своим клиентам.

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее – «сеть «Делойт»») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.