>>> ТЕМА НОМЕРА >>> ТЕМА НОМЕРА >>> ТЕМА НОМЕРА >>>

НАЛОГИ И ТАМОЖНЯ

Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 2 (2017), утвержденный Президиумом Верховного Суда РФ 26.04.2017, содержит позиции ВС РФ относительно практики применения налогового и таможенного законодательства. Какое значение имеют решения, включенные в Обзор?

Наталья МАЛИКОВА,
юрист, юридическая фирма VEGAS LEX,
г. Москва

Утрата налогоплательщиком права на применение патентной системы налогообложения не влечет одновременную утрату им права на применение упрощенной системы налогообложения либо изменение порядка исчисления налога, уплачиваемого в рамках упрощенной системы. Руководствуясь письмами Минфина России от 21.11.2014 № 03-11-09/59138 и от 28.03.2013 № 03-11-09/9894, налоговые органы при утрате предпринимателем права на применение патента начисляли по данным видам деятельности налоги исходя из общей системы налогообложения. Причем указанное правило применялось и в случае, когда налогоплательщик одновременно с патентом использовал упрощенную систему налогообложения.

Противоречия в вопросе о том, должен ли налогоплательщик уплачивать НДС и НДФЛ параллельно с УСН, усматривались даже в практике ВС РФ[1].

И вот наконец-то Верховный Суд РФ определился с правовой позицией, включив в Обзор судебной практики выводы, изложенные в Определении ВС РФ от 20.01.2017 № 301-КГ16-16143. В частности, суд закрепил, что утрата права на применение патентной системы налогообложения не лишает налогоплательщика права учесть доходы от таких видов деятельности при исчислении налога по упрощенной системе налогообложения.

Применительно к обстоятельствам спора суд акцентировал внимание на важных моментах:

– предприниматель использовал УСН в спорный период;

– общая сумма полученных им доходов не превысила пороговое значение, установленное п. 4 ст. 346.13 НК РФ.

В обоснование своей позиции Верховный Суд указал, что глава 26.5 НК РФ не содержит нормы, в силу которой утрата налогоплательщиком права на применение патентной системы налогообложения влекла бы одновременную утрату им права на применение упрощенной системы налогообложения либо изменение порядка исчисления налога, уплачиваемого в рамках упрощенной системы.

Кроме того, суд отметил, что взаимосвязанные положения глав 26.2 и 26.5 НК РФ позволяют сделать вывод, что упрощенная система налогообложения в случае ее применения индивидуальным предпринимателем является общей по отношению к патентной системе налогообложения, в рамках которой осуществляется налогообложение доходов лишь по отдельным видам деятельности налогоплательщика.

Выявив противоречия в нормах права, Верховный Суд РФ в Определении от 20.01.2017 № 301-КГ16-16143 ссылается на п. 6 и 7 ст. 3 НК РФ о том, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить, а все неустранимые сомнения в их истолковании разрешаются в пользу налогоплательщика. Однако в Обзор указанные выводы включены не были.

В текст Обзора из определения суда перенесена следующая аргументация: «Судебная коллегия Верховного Суда отметила, что Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» п. 6 ст. 346.45 Налогового кодекса изложен в новой редакции, устранившей существующее противоречие действующего правового регулирования посредством указания на возможность перехода налогоплательщика на общий режим налогообложения (упрощенную систему налогообложения, на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (в случае применения налогоплательщиком соответствующего режима налогообложения)».

То есть в Обзоре фактически содержится вывод о том, что суд счел возможным руководствоваться волей законодателя, выраженной в изменениях, которые внесены в Налоговый кодекс.

Полагаем, что налогоплательщикам стоит обратить пристальное внимание на эту тенденцию и чаще использовать подобное обоснование при отстаивании своих позиций в судах.

Должник, предоставивший отступное в целях прекращения обязательств по договору займа, обязан исчислить налог на добавленную стоимость с этой реализации, а кредитор вправе принять налог к вычету. Оценивая прекращение обязательств отступным, налоговый орган занимал двойственную позицию по данному вопросу. В зависимости от того, кто являлся проверяемым субъектом, он либо доначислял НДС при передаче имущества в качестве отступного по договору займа[2], либо заявлял о необоснованности налогового вычета по НДС у получателя такого имущества[3].

В связи с тем что такие споры встречаются достаточно часто, в Обзор была включена позиция Верховного Суда РФ, изложенная в Определении от 31.01.2017 № 309-КГ16-13100 по делу № А50-20135/2015.

Суд указал, что согласно подп. 15 п. 3 ст. 149 и ст. 146 НК РФ не подлежат обложению (освобождаются от обложения) НДС операции по предоставлению займов в денежной форме и не является объектом налогообложения НДС возврат заемных денежных средств. Следовательно, существенным условием является соблюдение денежной формы займа.

С предоставлением отступного согласно ст. 409 ГК РФ меняется способ исполнения договора займа, и у сторон возникают новые обязательства из соглашения об отступном (денежная форма возврата займа более не исполняется сторонами).

Согласно подп. 1 и 3 ст. 38, п. 1 ст. 39, подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ при передаче имущества в качестве отступного происходит передача права собственности на него на возмездной основе, которая признается реализацией и объектом налогообложения по НДС. Таким образом, предоставление отступного по договору займа влечет начисление НДС.

Стоит отметить, что аналогичная практика сформировалась в отношении погашения займов/кредитов путем передачи заложенного имущества, где применялась сходная аргументация[4].

Минфин России и ФНС России не оставили без внимания Определение ВС РФ от 31.01.2017 № 309-КГ16-13100 и включили его для использования в работе в «Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в первом квартале 2017 года по вопросам налогообложения» (Письмо Минфина России и ФНС России от 17.04.2017 № СА-4-/77288@).

В случае выявления таможенным органом признаков недостоверного декларирования таможенной стоимости товара, ввозимого по сделке, совершенной между взаимосвязанными лицами, декларант должен представить документы и сведения, подтверждающие допустимость применения метода определения таможенной стоимости ввозимого товара по стоимости сделки с ним. Суть судебного спора, разрешенного Верховным Судом в Определении от 09.02.2017 № 306-КГ16-13324 по делу № А06-2646/2014, заключалась в том, что российское общество закупило у иностранного поставщика сухофрукты, отразив в таможенной декларации таможенную стоимость товара исходя из цены сделки с ним. По результатам камеральной проверки таможенный орган установил, что покупатель и продавец являются взаимозависимыми лицами, что не было отражено при декларировании.

На требование таможни представить документы и сведения, касающиеся взаимосвязи участников внешнеторгового контракта, общество сообщило об их отсутствии. Таможенный орган принял решение о корректировке таможенной стоимости товара, основываясь на методе по стоимости сделки с однородными товарами, которое и было оспорено декларантом в судебном порядке.

Судебные акты, вынесенные в пользу истца, были отменены Верховным Судом РФ со ссылкой на то, что именно на декларанта возлагается бремя представления документов и сведений, подтверждающих допустимость применения метода определения таможенной стоимости – по стоимости сделки.

В обоснование своих доводов Верховный Суд РФ сослался на ст. 4 Соглашения между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза» (далее – Соглашение) и п. 19 Постановления Пленума ВС РФ от 12.05.2016 № 18 «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства».

Суд отметил, что установленные на стадии таможенного контроля обстоятельства, касающиеся взаимосвязанности сторон контракта, признаков искажения стоимости сделки с ввозимыми товарами под влиянием взаимосвязанности, не были мотивированно оспорены обществом, которое отказалось от представления таможенному органу каких-либо дополнительных документов и сведений. Далее сделан вывод о том, что в такой ситуации общество не могло применить первый метод определения таможенной стоимости.

Фактически Верховный Суд РФ указал, что правомерность применения первого метода определения таможенной стоимости для взаимозависимых лиц (по стоимости сделки с ввозимыми товарами) напрямую зависит от представления декларантом по требованию таможенных органов доказательств отсутствия влияния взаимной зависимости на цену сделки.

Наиболее интересным является то, что согласно п. 3 ст. 69 Таможенного кодекса Таможенного союза (далее – ТК ТС) и п 4. Соглашения доказывание правомерности избранного метода определения таможенной стоимости и отсутствие влияния взаимосвязи продавца и покупателя на цену сделки являются правом, а не обязанностью декларанта (таможенного представителя). Более того, п. 4 ст. 69 ТК ТС установлены последствия непредставления декларантом запрошенных документов, согласно которым таможенный орган по результатам дополнительной проверки принимает решение о корректировке таможенной стоимости товаров на основании информации, имеющейся в его распоряжении.

> **Суд указал, что согласно подп. 15 п. 3 ст. 149 и ст. 146 НК РФ не подлежат обложению (освобождаются от обложения) НДС операции по предоставлению займов в денежной форме и не является объектом налогообложения НДС возврат заемных денежных средств**

Законным последствием принятия такого решения является возможность его оспаривания в судебном порядке, что и было сделано декларантом. Однако в рассматриваемом судебном споре Верховный Суд отклонил все доводы и доказательства неправомерности решения таможенного органа, заявленные истцом в ходе судебного разбирательства, со ссылкой на то, что установленные органом обстоятельства не были мотивированно оспорены обществом в ходе таможенной проверки.

С учетом такой позиции декларантам не стоит пренебрегать представлением доказательств, подтверждающих отсутствие влияния взаимосвязи сторон на цену сделки, в ходе таможенной проверки.

В 2017–2018 годах должен вступить в силу Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (далее – ТК ЕАЭС).

Статья 39 указанного кодекса содержит в себе описание метода по стоимости сделки с ввозимыми товарами (метод 1). Порядок, изложенный в ней, сходен, но не идентичен порядку, указанному в Соглашении. В пункте 5 ст. 39 ТК ЕАЭС сохранена норма о праве (но не обязанности) декларанта доказывать отсутствие влияния взаимосвязи между продавцом и покупателем на цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате по сделке. Однако из описания способов доказывания исключена такая спорная формулировка, как «декларант (таможенный представитель) должен представить документы и сведения», которая в настоящий момент содержится в п. 4.1 и 4.2 Соглашения. Повлияет ли это на судебную практику, покажет время.

---

[1] Определения ВС РФ от 22.06.2016 № 309-КГ16-6991 по делу № А47-3695/2015, от 01.06.2016 № 304-КГ16-1457 по делу № А45-24682/2014, от 28.03.2016 № 305-КГ16-1719 по делу № А40-21506/2015.

[2] Постановления ФАС УО от 02.06.2014 № Ф09-2415/14 по делу № А60-29514/2013, АС ДО от 04.04.2016 № Ф03-946/2016.

[3] Постановления ФАС МО от 26.02.2010 № КА-А40/1076-10-П по делу № А40-18178/08-141-56, ФАС ЦО от 01.07.2009 по делу № А68-8203/08-505/18.

[4] Определения ВС РФ от 04.07.2016 № 304-КГ16-1089 по делу № А03-21733/2014, от 04.04.2016 № 308-КГ15-16486 по делу № А53-23032/2014, от 08.02.2016 № 304-КГ15-13912 по делу № А03-13586/2014.