



ИПБ РОССИИ

А.Н. Медведев

Налоговые последствия по отдельным видам договоров

Тема 2 «Налоговые последствия по отдельным видам договоров»
Раздела «Налоговое планирование»
по Программе экзамена на получение аттестата
«Профессиональный налоговый консультант»

Автор:

А.Н. Медведев,
кандидат экономических наук, аудитор,
консультант по налогам и сборам I-ой категории

Оглавление

2.1. Договор купли-продажи.....	3
Момент перехода права собственности на товар	3
Установление договорных цен в условных единицах	5
Предоставление бонусов, премий	6
Особенности реализации объектов недвижимости.....	7
2.2. Договор дарения.....	8
2.3. Договор аренды	9
2.4. Договор подряда.....	13
2.5. Договор возмездного оказания услуг	15
2.6. Договор займа.....	17
2.7. Посреднические договоры	20
2.8. Уступка права требования (цессия)	22
2.9. Штрафы, пени, неустойки, обеспечительные платежи.....	25
Штрафы, пени, неустойки	25
Обеспечительные платежи	26
Задаток	26
Контрольные тесты	27
Правильные ответы по контрольным тестам	29

Москва
Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России
2021

Налоговые последствия по отдельным видам договоров

Налоговые последствия не возникают сами по себе, они вторичны по отношению к гражданско-правовым договорам, т.е. непосредственным образом зависят от предмета гражданско-правового договора и его условий. При этом следует учитывать, что форма заключенного налогоплательщиком договора сама по себе не является основанием для взимания налога, поскольку объектом налогообложения признаются фактически осуществленные налогоплательщиком операции. На этот аспект также обращено внимание в письме ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». В частности, в п. 22 письма указано, что при искажении правовой квалификации операций должна быть дана должная правовая оценка данным операциям на основе установления их подлинного экономического содержания с учетом оценки наличия в действиях налогоплательщика разумных экономических или иных причин и обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект.

2.1. Договор купли-продажи

Основные положения договоров купли-продажи и их разновидностей регламентированы в ст. 454 - 566 ГК РФ. По общему правилу согласно п. 1 ст. 454 ГК РФ по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену).

Момент перехода права собственности на товар

Для налоговых последствий по налогу на прибыль организаций существенным является момент перехода права собственности на товар в договоре, поскольку ст. 491 ГК РФ предусмотрено:

- в случаях, когда договором купли-продажи предусмотрено, что право собственности на переданный покупателю товар сохраняется за продавцом до оплаты товара или наступления иных обстоятельств, покупатель не вправе до перехода к нему права собственности отчуждать товар или распоряжаться им иным образом, если иное не предусмотрено законом или договором либо не вытекает из назначения и свойств товара;
- в случаях, когда в срок, предусмотренный договором, переданный товар не будет оплачен или не наступят иные обстоятельства, при которых право собственности переходит к покупателю, продавец вправе потребовать от покупателя вернуть ему товар, если иное не предусмотрено договором.

Поскольку доходом для целей налогообложения признаётся выручка от реализации товаров (ст. 249 НК РФ), а под реализацией понимается переход права собственности на товары (ст. 39 НК РФ), то сохранение права собственности на товары за продавцом в соответствии с условиями договора при использовании положений ст. 491 ГК РФ позволяет продавцу не признавать доход в момент отгрузки товара, а признавать доход при наступлении момента, установленного договором, – например в момент оплаты этого товара покупателем (п. 3 ст. 271 НК РФ).

Сохранение за продавцом права собственности на переданный покупателю товар предполагает, что покупатель не вправе им пользоваться - в противном случае получается, что фактические обстоятельства не соответствуют условиям договора. Именно на последнее обстоятельство и обращено внимание в п. 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98: моментом признания дохода для целей исчисления налогооблагаемой прибыли также может стать момент отгрузки товара, если только продавец (собственник товара) не обеспечит надлежащий контроль за наличием и сохранностью товара, находящегося у покупателя.

Таким образом, если имущество, полученное покупателем индивидуализировано, обособлено и контролируется продавцом, то тогда продавец вправе признавать доход после перехода права собственности на данный товар согласно условиям договора в соответствии со ст. 491 ГК РФ (см., в частности, постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 20.09.2010 № А32-19928/2009, ФАС Московского округа от 30.07.2010 № КА-А40/8311-10 по делу № А40-92060/09-112-645 и от 26.11.2014 по делу № А40-2430/14).

Иная ситуация с НДС. Несмотря на то, что объектом налогообложения НДС согласно подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ является реализация, т.е. переход права собственности на товары, результаты работ, услуг (ст. 39 НК РФ), налоговая база по НДС возникает до объекта налогообложения. Это следует из ст. 167 НК РФ, согласно которой налоговая база по НДС возникает до объекта налогообложения – на наиболее раннюю из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При этом покупатель имеет право на реализацию налогового вычета НДС после принятия на учёт приобретённых товаров (п. 1 ст. 172 НК РФ) по правилам бухгалтерского учёта:

- как на балансовый счёт - после перехода права собственности к покупателю,
- так и на забалансовый счёт – при фактическом принятии товара до перехода к покупателю права собственности (см. письма Минфина России от 30.12.2014 № 03-07-11/68585 и ФНС от 26.01.2015 № ГД-4-3/911 @).

Установление договорных цен в условных единицах

Пунктом 1 ст. 317 ГК РФ установлено, что денежное обязательство может быть предусмотрено, что оно подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах (эко, «специальных правах заимствования» и др.). Однако в этом случае подлежащая уплате в рублях сумма определяется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или соглашением сторон.

Согласно п. 4 ст. 153 НК РФ в подобных случаях моментом определения налоговой базы по НДС является день отгрузки (передачи) товаров, при этом иностранная валюта или условные денежные единицы пересчитываются в рубли по курсу Банка России на дату отгрузки (передачи) товаров. Это значит, что в случае, если по условиям договора оплата производится по иному курсу (отличному от курса Банка России), размер выручки в рублях для целей исчисления НДС будет отличаться от размера выручки, исчисленного по правилам бухгалтерского учета (письмо Минфина России от 21.02.2012 № 03-07-11/51).

При последующей оплате товаров налоговая база не корректируется - разницы в сумме НДС, возникающие у налогоплательщика-продавца при последующей оплате товаров, учитываются в составе внереализационных доходов в соответствии со ст. 250 НК РФ или в составе внереализационных расходов в соответствии со ст. 265 НК РФ.

При определении налоговой базы по НДС на день отгрузки товаров в счёт ранее поступившей полной предоплаты в рублях налоговую базу следует определять исходя из полученной полной предоплаты в рублях без перерасчета по курсу Банка России на дату отгрузки (письма Минфина России от 06.07.2012 № 03-07-15/70 (направлено письмом ФНС России от 12.09.2012 № АС-4-3/15209@) и от 03.03.2020 № 03-07-11/15556).

При определении налоговой базы по НДС на день отгрузки товаров в счет ранее поступившей частичной оплаты в рублях п. 4 ст. 153 НК РФ следует применять в отношении части стоимости товаров, выраженной в иностранной валюте или в условных денежных единицах, не оплаченной покупателем на дату отгрузки товаров. Поэтому часть стоимости товаров, не оплаченная покупателем на дату отгрузки товаров (работ, услуг), пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату их отгрузки, а ранее поступившая частичная оплата в рублях - не пересчитывается (письмо Минфина РФ от 21.02.2012 № 03-07-11/51).

Согласно Постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчётах по налогу на добавленную стоимость» при реализации товаров по договорам, обязательство об оплате которых предусмотрено в российских рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в

условных денежных единицах, в строке 7 счёта-фактуры указываются наименование и код валюты Российской Федерации. Однако налогоплательщик вправе внести в счет-фактуру в качестве дополнительных сведений информацию о стоимости товаров в у. е.

Правила пересчета условных единиц в рубли в целях исчисления налога на прибыль организаций идентичны правилам бухгалтерского учета: доходы налоговым учетом пересчитываются в рубли по курсу Банка России или иному курсу, установленному договором, на дату признания дохода (п. 8 ст. 271 НК РФ).

Предоставление бонусов, премий

Налоговые последствия предоставления бонусов и премий зависят от условий договора:

а) если бонус (премия) изменяет в сторону уменьшения договорную цену товаров, то:

- у продавца согласно п. 13 ст. 171 НК РФ подлежит вычетам разница между суммами НДС, исчисленными исходя из стоимости отгруженных товаров до и после такого уменьшения;
- у покупателя согласно п. 3 ст. 170 НК РФ эта же сумма НДС подлежит восстановлению на расчёты с бюджетом.

б) если же бонус (премия) не изменяет в сторону уменьшения договорную цену товаров, то:

- никаких корректировок по НДС у сторон сделки не производится (п. 2.1. ст. 154 НК РФ);
- при исчислении налога на прибыль организаций формируется внереализационный расход у продавца товаров (на основании подп. 19.1. п. 1 ст. 265 НК РФ) и внереализационный доход у покупателя (письмо Минфина России от 07.05.2010 № 03-03-06/1/316, постановления ФАС Московского округа от 22.07.2010 № КА-А40/7665-10 по делу № А40-138362/09-129-974 и от 21.05.2009 № КА-А40/4338-09 по делу № А40-62610/08-111-315).

Вместе с тем бонус может быть предоставлен товаром. В этом случае в соответствии с п. 12 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» разъяснено, что передача налогоплательщиком контрагенту товаров (работ, услуг) 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 как передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) на безвозмездной основе, если только налогоплательщиком не будет доказано, что цена основного товара включает в себя стоимость дополнительно переданных

товаров (работ, услуг) и исчисленный с основной операции налог охватывает и передачу дополнительного товара (работ, услуг).

Особенности реализации объектов недвижимости

При реализации недвижимости (здания, сооружения, нежилого помещения и т.п.) НДС исчисляется на день её передачи покупателю по передаточному акту или иному документу о передаче недвижимости (п. 3 и п. 16 ст. 167 НК РФ).

Если в общем порядке НДС определяется в соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ как 20% к договорной цене, то исключением является реализация недвижимости, принятой к учёту с учетом уплаченного НДС, в частности, реализация недвижимости, которая изначально использовалась при осуществлении операций, не подлежащих налогообложению НДС (п. 2 ст. 170 НК РФ). В этом случае налоговая база по НДС рассчитывается согласно п. 3 ст. 154 НК РФ как межценовая разница, т.е. как разница между ценой реализуемого имущества, исчисляемой с учетом положений ст. 105.3 НК РФ, с учетом НДС и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок) - письма Минфина России от 27.03.2015 № 03-03-06/2/17094 и от 29.05.2014 № 03-07-11/25724, а также постановления АС Волго-Вятского округа от 25.12.2014 по делу № А43-2438/2014 и АС Московского округа от 02.02.2015 по делу № А40-166910/13-170-1510.

При исчислении налогооблагаемой прибыли доход от реализации недвижимости при применении метода начисления признается на дату передачи недвижимости покупателю по передаточному акту (или иному документу о передаче недвижимости) (п. 3 ст. 271 НК РФ). При этом на дату признания дохода от реализации он имеет право уменьшить его на остаточную стоимость недвижимости (подп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ). В случае если в результате реализации недвижимости получен убыток, то он учитывается в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, равными частями в течение срока, который определяется как разница между сроком полезного использования недвижимости и сроком ее фактической эксплуатации до момента реализации (п. 3 ст. 268 НК РФ и ст. 323 НК РФ).

Покупатель, получивший объект недвижимости, принимает его к бухгалтерскому учёту и независимо от счёта бухгалтерского учёта имеет право на налоговый вычет НДС, в том числе при условии, что приобретённый объект предназначен для использования в облагаемых НДС операциях (п. 2 ст. 171 НК РФ и п. 1 ст. 172 НК РФ). Минфин России в письме от 19.07.2019 № 03-07-11/54587 указал, что вычет НДС, предъявленного налогоплательщику при приобретении основных средств, а также товаров (работ, услуг) для их создания, производится после принятия на учет на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». НДС может быть принят к вычету в пределах трех лет после принятия объекта основных средств на учет, но одновременно в полном объеме. Заявить налог к вычету частями в разных налоговых периодах не предусмотрено Налоговым кодексом РФ (п. 1 и 1.1 ст. 172 НК РФ, письма Минфина России от 09.08.2019 № 03-07-08/60395, от 04.09.2018 № 03-07-11/63070).

В налоговом учёте по налогу на прибыль у покупателя по объекту недвижимости формируется первоначальная стоимость, которая учитывается в целях налогообложения через амортизацию (ст. 256 - 259.3 НК РФ).

2.2. Договор дарения

Согласно ст. 572 ГК РФ по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом.

Вместе с тем любое упоминание в договоре какой-либо безвозмездности (в том числе и по договору безвозмездного пользования имуществом – ст. 689 ГК РФ) влечёт за собой:

- у передающей стороны:
 - а) исчисление НДС по операции безвозмездной передачи товаров, работ, услуг (п. 1 ст. 146 НК РФ и п. 2 ст. 154 НК РФ);
 - б) непризнание расходов, связанных с безвозмездной передачей (п. 16 ст. 270 НК РФ);
- у получающей стороны: внереализационный доход (п. 8 ст. 250 НК РФ и п. 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98).

Однако для некоторых случаев безвозмездности в НК РФ существуют исключения, когда полученное безвозмездно не формирует налогооблагаемого дохода в целях налогообложения прибыли:

- при безвозмездной помощи учредителей, участников (подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ установлены ограничения - только от учредителя (участника) с долей участия не менее 50 %. При этом учитывается как прямое, так и косвенное участие в уставном капитале передающей или получающей имущество организации);
- при вкладе в имущество хозяйственного общества или товарищества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации (подп. 3.7 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Безвозмездное распространение рекламной продукции неопределенному кругу лиц не облагается НДС в пределах ста рублей – согласно п. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ и согласно п. 4 ст. 264 НК РФ нормируется в размере 1% от выручки при исчислении налогооблагаемой прибыли.

Вместе с тем в п. 12 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 разъяснено, что не может рассматриваться в качестве операции, формирующей самостоятельный объект налогообложения, распространение рекламных материалов, являющееся частью деятельности налогоплательщика 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, то есть имущества, предназначенного для реализации в собственном качестве (см., в частности, постановления ФАС Московского округа от 11.07.2011 № КА-А40/6881-11 и АС Московского округа от 29.03.2017 по делу № А40-94917/2016).

При передаче каких-либо рекламных сувениров или календарей заранее определённого кругу лиц данная операция является объектом обложения НДС в качестве дарения, поскольку не подпадает под определение рекламы, которая должна быть предназначена неопределённому кругу лиц (см., в частности, постановления ФАС Московского округа от 13.08.2012 по делу № А40-114406/11-20-468 и ФАС Северо-Кавказского округа от 21.09.2011 по делу № А20-2704/2010).

Если дарение производится между физическими лицами, то согласно п. 18.1 ст. 217 НК РФ не облагаются НДФЛ доходы в денежной и натуральной формах. Исключением являются случаи дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев. Такие доходы, полученные в порядке дарения, освобождаются от налогообложения в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушкой, бабушкой и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами).

Если операция дарения не попадает под освобождение, установленное в п. 18.1 ст. 217 НК РФ, то физическое лицо, получившее имущество в дар, обязано задекларировать полученный доход и уплатить НДФЛ (подп. 7 п. 1 и п. 4 ст. 228 НК РФ). При этом следует учесть особенности определения дохода при передаче недвижимого имущества в порядке дарения, указанные в п. 6 ст. 214.10 НК РФ. Так, доход принимается равным кадастровой стоимости объекта недвижимости, внесенной в Единый государственный реестр недвижимости и подлежащей применению с 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на соответствующий объект недвижимого имущества (в случае образования этого объекта недвижимого имущества в течение налогового периода - кадастровой стоимости этого объекта, определенной на дату его постановки на государственный кадастровый учет). Если налогоплательщик не представит в установленный срок налоговую декларацию по НДФЛ и при проведении в соответствии с п. 1.2 ст. 88 НК РФ камеральной налоговой проверки налоговый орган самостоятельно на основе имеющихся у него документов (сведений) исчисляет сумму налога, подлежащую уплате налогоплательщиком.

2.3. Договор аренды

Отдельные разновидности аренды регламентированы в ст. 606-688 ГК РФ. При этом согласно ст. 606 ГК РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Арендодатель не может перевыставлять арендатору коммунальные платежи иначе чем путём включения их в сумму арендной платы в качестве ее переменной части (см. письма ФНС от 04.02.2010 № ШС-22-3/86@ и Минфина России от 21.01.2010 № 03-07-15/08, а также постановление Президиума ВАС РФ от 10.03.2009 № 6219/08). И даже в случае, если арендодатель предъявил арендатору счет-фактуру на стоимость коммунальных услуг сверх арендной платы с учетом НДС, то арендатор не вправе принять НДС к вычету по такой операции. Поскольку для целей исчисления НДС эта операция не признается реализацией (письмо Минфина России от 14.05.2008 № 03-03-06/2/51).

Арендатор и арендодатель должны в договоре аренды распределить обязанности по ремонту имущества, поскольку от этого зависит, у кого из сторон сделки конкретные расходы могут быть приняты при исчислении налогооблагаемой прибыли:

- согласно п. 1 ст. 616 ГК РФ арендодатель обязан производить за свой счёт капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды;
- согласно п. 2 ст. 616 ГК РФ арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счёт текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законом или договором аренды.

Однако для аренды транспортных средств данные условия не могут регулироваться договором, поскольку в ГК РФ установлены императивные (т.е. обязательные) обязанности сторон по ремонту транспортных средств:

- по договору аренды транспортного средства с экипажем арендодатель обязан поддерживать надлежащее состояние сданного в аренду транспортного средства, включая осуществление текущего и капитального ремонта и предоставление необходимых принадлежностей (ст. 634 ГК РФ);
- по договору аренды транспортного средства без экипажа арендатор обязан поддерживать надлежащее состояние арендованного транспортного средства, включая осуществление текущего и капитального ремонта (ст. 644 ГК РФ).

Затраты на ремонт арендованного имущества в соответствии с нормами Гражданского кодекса РФ или условиями договора аренда признаются расходами арендатора в целях налогообложения прибыли (п. 2 ст. 260 НК РФ).

В ст. 623 ГК РФ регламентированы улучшения арендованного имущества, которые могут быть:

- отделимыми и являться собственностью арендатора;
- и неотделимыми, однозначная квалификация и дальнейшая судьба которых должны определяться условиями договора.

В постановлении АС Северо-Кавказского округа от 19.08.2016 по делу № А53-31990/2015 констатируется, что отделимые улучшения – это самостоятельные вещи, которые можно использовать отдельно от арендованного

имущества, иначе говоря, это то, что арендатор может «забрать с собой», не испортив (не повредив) при этом предмет аренды.

В целях налогообложения прибыли согласно п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя.

Порядок амортизации неотделимых улучшений установлен в п. 1 ст. 258 НК РФ:

- капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендатору арендодателем, амортизируются арендодателем;
- капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утв. постановлением Правительства России от 01.01.2002 № 1. Таким образом, если неотделимые улучшения произведены арендатором без согласия арендодателя, то их амортизацию нельзя учесть при исчислении налогооблагаемой прибыли (письмо Минфина России от 17.12.2015 № 03-07-11/74085).

Поскольку период амортизации неотделимых улучшений определяется сроком действия договора аренды, то зачастую у арендатора образуется неамортизированная часть стоимости таких улучшений, то есть арендатор не может признать часть расходов на произведенные неотделимые улучшения. Минфин России в письме от 31.07.2018 № 03-03-06/1/63831 указывает, что по окончании срока договора аренды арендатор должен прекратить начисление амортизации по произведенным неотделимым улучшениям арендованного имущества.

Вместе с тем в Определении Верховного суда РФ от 01.02.2021 № 309-ЭС20-16872 по делу № А76-8895/2019 отмечено:

- положениями ст. 258 НК РФ прямо не решена судьба расходов арендатора в виде капитальных вложений в арендованное имущество, которые в период действия аренды не были учтены при налогообложении (стоимость капитальных вложений не амортизирована полностью по причине превышения срока полезного использования арендованного объекта над сроком договора аренды), однако из этого не вытекает, что налогоплательщик – арендатор имеет безусловное право учесть в составе расходов оставшуюся стоимость капитальных вложений при прекращении аренды;

- для целей налогообложения имеет значение то обстоятельство, что подобного рода улучшения могут иметь различные формы, приобретая в конкретных ситуациях не только вид ремонта (текущего или капитального), необходимого для поддержания имущества в состоянии, позволяющем использовать его арендатору, но и вид достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения имущества. В последних из перечисленных случаев, исходя из п. 2 ст. 257 НК РФ, арендованное имущество получает существенные качественные улучшения, в частности, за счет изменения своего технологического или служебного назначения, технико-экономических показателей. Такие улучшения, как правило, обладают экономической ценностью не только для самого арендатора, но и для собственника, который после возврата имущества арендатором получает возможность извлекать выгоду от использования улучшенного объекта, потреблять результаты ранее произведенных арендатором улучшений. Принимая во внимание изложенное, если улучшения в арендованном имуществе имели вид достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, но арендованный объект возвращен арендодателю без получения встречного предоставления за произведенные в него капитальные вложения, расходы налогоплательщика в части, оставшейся не списанной через амортизационные отчисления в течение срока аренды, по общему правилу не могут быть учтены при налогообложении, как не отвечающие критерию экономической оправданности (п. 1 ст. 252 НК РФ).

При прекращении договора аренды передача арендатором неотделимых улучшений арендодателю облагается НДС (см. Определение Верховного суда РФ от 12.09.2017 № 304-КГ17-12092 по делу № А27-13190/2016, от 15.09.2017 № 305-КГ17-12274 по делу № А40-167541/2016, от 18.09.2017 № 305-КГ17-12166 по делу № А41-72870/16, от 27.03.2019 № 310-ЭС19-2428 по делу № А09-6981/2017), но не образует дохода у арендодателя в целях налогообложения прибыли (подп. 32 п. 1 ст. 251 НК РФ)

Пунктом 3 ст. 161 НК РФ установлено, что арендаторы являются налоговыми агентами по НДС при получении на территории РФ от органов государственной власти и управления и органов местного самоуправления в аренду:

- федерального имущества;
- имущества субъектов РФ;
- муниципального имущества.

Установленный в п. 3 ст. 161 НК РФ порядок применяется в случаях, когда:

- арендодателем является орган государственной власти и управления или орган местного самоуправления;
- арендодателями выступают орган государственной власти и управления (или орган местного самоуправления) и балансодержатель данного имущества, не являющийся органом государственной власти и управления или органом местного самоуправления.

Применение налогоплательщиками специальных налоговых режимов (ЕСХН, УСН, патентная система налогообложения) не освобождает их от исполнения обязанностей налогового агента (п. 4 ст. 346.1, п. 5 ст. 346.11, п. 11 ст. 346.43 НК РФ, письмо Минфина России от 24.09.2015 № 03-07-11/5457).

При аренде государственного имущества налоговая база по НДС должна определяться как договорная цена, включающая в себя НДС, к которой и должен применяться предусмотренный п. 4 ст. 164 НК РФ расчетный метод и соответствующая налоговая ставка – 20/120%. Как отмечено в п. 17 Постановления Президиума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33, если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму НДС 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.

Если же в договоре арендная плата указана без НДС, то арендатор в качестве налогового агента обязан уплатить НДС за свой счёт дополнительно к договорной цене по ставке в 20% (постановление Президиума ВАС РФ от 13.01.2011 № 10067/10).

Арендатор, использующий арендованное имущество в облагаемых НДС операциях, имеет право на налоговый вычет НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ), а при обосновании использования в доходной деятельности и соблюдении иных условий признания расходов, установленных в ст. 252 НК РФ, – уменьшение налогооблагаемой прибыли на арендные платежи (подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ).

2.4. Договор подряда

Отдельные разновидности договора подряда регламентированы в ст. 702 - 778 ГК РФ. Согласно п. 1 ст. 702 ГК РФ по договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его.

Налоговая база по НДС у подрядчиков возникает на дату подписания заказчиком актов сдачи-приёмки работ (см. письмо Минфина России от 08.10.2020 № 03-07-11/88016 и постановление АС Московского округа от 22.08.2019 № Ф05-12987/2019 по делу № А40-132759/2018).

Для длящихся договоров подряда в главе 25 НК РФ установлены специальные правила распределения дохода при исчислении налогооблагаемой прибыли:

- согласно п. 2 ст. 271 НК РФ по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов;

- в соответствии со ст. 316 НК РФ по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учётной политике для целей налогообложения.

Способы распределения таких доходов приведены в письмах Минфина России от 28.06.2013 № 03-03-06/1/24634, от 07.06.2013 № 03-03-06/1/21186, от 16.05.2013 № 03-03-06/1/17014, от 11.01.2013 № 03-03-06/1/5, от 14.11.2012 № 03-03-06/1/586):

- равномерно, путем деления доходов на количество отчетных периодов, в которых действует договор;
- путем распределения дохода между отчетными периодами в той пропорции, в которой распределены по отчетным периодам затраты на исполнение сделки. В таком случае нужно составить смету расходов на выполнение данного договора (письма Минфина России от 13.01.2014 № 03-03-06/1/218, от 13.03.2013 № 03-03-06/1/7506, от 03.08.2012 № 03-03-06/1/380).

В отношении гарантийного ремонта в Налоговом кодексе РФ установлены следующие налоговые последствия:

- согласно подп. 37 п. 3 ст. 149 НК РФ от НДС освобождаются услуги по ремонту и техническому обслуживанию товаров (в том числе медицинских), включая стоимость запасных частей и деталей к ним, оказываемые без взимания дополнительной платы в период гарантийного срока их эксплуатации в целях гарантийного ремонта;
- в соответствии со ст. 267 НК РФ налогоплательщики, осуществляющие реализацию товаров (работ), вправе в налоговом учёте по налогу на прибыль организаций создавать резервы на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

Определённые налоговые риски возникают в случае, если в договоре подряда в соответствии с п. 1 ст. 704 ГК РФ предусмотрено частичное иждивение заказчика по обеспечению подрядчика оборудованием или инструментами, необходимыми подрядчику для выполнения работ - несмотря на то, что данное условие договора подряда касается лишь распределения обязанностей между сторонами, с точки зрения норм НК РФ возникает непростая ситуация:

- если у подрядчика не возникает дохода от безвозмездного предоставления заказчиком оборудования для выполнения предусмотренного договором подряда комплекса работ, поскольку получение подрядчиком оборудования обусловлено наличием встречных обязательств подрядчика по отношению к заказчику (п. 2 ст. 248 НК РФ и письмо Минфина России от 10.03.2015 № 03-03-06/1/12304);

- то у заказчика возникают следующие негативные налоговые последствия:
 - а) исчисление НДС по безвозмездной передаче оборудования (п. 1 ст. 146 НК РФ);
 - б) непризнание расходов, связанных с передачей оборудования в безвозмездное пользование (п. 16 ст. 270 НК РФ).

О подобных налоговых последствиях у заказчика речь идёт, в частности, в письмах Минфина России от 12.09.2012 № 03-07-10/20 и от 10.07.2013 № 03-07-11/26824. Вместе с тем существует и положительная для налогоплательщиков арбитражная практика в части доначисления НДС (см., в частности, постановления ФАС Московского округа от 19.11.2010 № КА-А40/14125-10 по делу № А40-166292/09-112-1305, ФАС Уральского округа от 27.08.2013 № Ф09-7767/13 по делу № А71-14889/2012, АС Центрального округа от 14.07.2015 № Ф10-1804/2015 по делу № А54-1924/2014) и непризнания амортизационных отчислений на переданное подрядчику имущество (постановление ФАС Московского округа от 06.07.2011 № КА-А41/6674-11 по делу № А41-8534/10).

Федеральным законом РФ от 22.07.2005 № 119-ФЗ в п. 6 ст. 171 НК РФ и в п. 5 ст. 172 НК РФ был установлен общий порядок для вычетов НДС по работам (услугам), связанным с капитальным строительством – не дожидаясь ввода в эксплуатацию законченного строительством объекта основных средств, а непосредственно по моменту принятия на учёт работ (услуг) по дебету счёта 08 «Вложения во внеоборотные активы» на основании счетов-фактур подрядчиков (исполнителей) и первичных документов (форм КС-2 и КС-3). В этой связи в постановлении АС Поволжского округа от 19.09.2019 № Ф06-51580/2019 по делу № А55-36234/2018 констатируется, что НК РФ не предусматривает такого основания для применения вычета по НДС как наличие права собственности у заказчика (застройщика, инвестора) на строящееся здание целиком или на его отдельные помещения - право на применение налоговых вычетов по НДС по выполненным работам в ходе строительства возникает по мере подписания актов выполненных работ и поступления счетов-фактур, выставленных подрядными организациями, и данных, свидетельствующих о принятии к бухгалтерскому учёту товаров (работ, услуг).

2.5. Договор возмездного оказания услуг

Порядок заключения и исполнения договоров возмездного оказания услуг регламентирован в ст. 779-783.1 ГК РФ. При этом в п. 1 ст. 779 ГК РФ определено, что по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

К договорам возмездного оказания услуг относятся договоры оказания услуг связи, медицинских, ветеринарных, аудиторских, консультационных, в том числе услуг по налоговому консультированию, информационных услуг, услуг по обучению, туристическому обслуживанию.

Специфике внутригрупповых услуг посвящено письмо ФНС от 06.08.2020 № ШЮ-4-13/12599@, положения которого вполне могут быть применены и к услугам общего характера:

- услуги могут иметь различную форму: оказываться на основании запросов на конкретную услугу; в форме доступа к услугам за заранее установленную плату; посредством предоставления ресурсов, которыми не обладает российская организация, а также в иных формах;
- руководствуясь ст. 252 НК РФ экономическую оправданность затрат на приобретение услуг можно определить на основании анализа того, готова ли организация на сопоставимых условиях заплатить за аналогичные услуги независимому лицу или осуществить эту деятельность своими силами - иными словами, услуга, оказанная налогоплательщику, должна представлять экономическую или коммерческую ценность с целью улучшения или поддержания состояния его бизнес-деятельности;
- перечень документов, предоставляемых в подтверждение факта оказания услуг, является открытым. В случае общего характера содержания актов об оказании услуг, иными словами - акты являются шаблонными и абстрактными, содержащими противоречивые сведения, налоговому органу следует запросить у налогоплательщика иные сведения и документы, которые могли бы внести ясность в отношении вида, объема и содержания услуг. Среди таких подтверждающих документов могут быть приняты во внимание в том числе деловая переписка и электронная корреспонденция, детализация телефонных звонков, протоколы встреч, служебные записки и справки, таблицы учета рабочего времени, отчеты об оказанных услугах, включающие в себя детализацию услуг с описанием действий контрагента, презентации, распечатки из внутренних электронных систем налогоплательщика, распечатки электронного календаря, снимки экрана компьютера, перечень сотрудников контрагента, участвовавших в процессе оказания услуг, и перечень сотрудников налогоплательщика, участвовавших в приемке услуг, письменные пояснения и заверения сторон, функциональный анализ оказываемых услуг (то есть соотношение полученных услуг с внутренними функциями компании - получателя услуги) и другие;
- налоговый орган должен убедиться, как полученные результаты оказанных услуг используются в предпринимательской деятельности налогоплательщика. При этом наличие выгоды должно оцениваться с учётом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате деятельности исполнителя, то есть о направленности расходов на получение выгоды, однако отрицательный финансовый результат от применения полученной услуги сам по себе не может являться единственным основанием для признания расходов необоснованными.

2.6. Договор займа

Заёмные отношения могут быть оформлены:

- в форме договора займа, когда одна сторона (займодавец) передает или обязуется передать в собственность другой стороне (заемщику) деньги, вещи, определенные родовыми признаками, или ценные бумаги, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество полученных им вещей того же рода и качества либо таких же ценных бумаг (п. 1 ст. 807 ГК РФ);
- в форме кредитного договора, по которому банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуются предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты за пользование ею, а также предусмотренные кредитным договором иные платежи, в том числе связанные с предоставлением кредита (п. 1 ст. 819 ГК РФ).

При этом заём может быть:

- беспроцентным, при этом дохода у заемщика-юридического лица не возникает (см. письма Минфина России от 23.03.2017 № 03-03-РЗ/16846 и от 15.06.2020 № 03-12-11/1/51127);
- процентным. Признание расходов у организаций регламентируется ст. 269 НК РФ, однако в привлечении заёмных средств должна быть деловая цель и размер процентов должен быть обоснован (см., в частности, постановление АС Московского округа от 20.04.2017 по делу № А40-251161/15-20-2117, оставлено в силе Определением Верховного суда РФ от 09.08.2017 № 305-ЭС17-9969).

Вместе с тем, следует иметь в виду, что заём не должен прикрывать собой другие суммы. Так, в письме ФНС от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ в качестве примера подмены гражданско-правовых отношений с целью извлечения налоговой выгоды приведён пример: чтобы избежать уплаты НДС с аванса, стороны заключают договор займа, а после отгрузки товара засчитывают заёмные средств в счёт его оплаты.

Несмотря на то, что операция зачета займа в другое обязательство вполне легитимна, с точки зрения налоговых последствий эта операция похожа на схему ухода от НДС, поскольку полученные по договору займа денежные средства не облагаются НДС (подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ), в то время как любые авансовые платежи включаются в налоговую базу по НДС (ст. 162 НК РФ и подп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ).

Налоговые органы и суды квалифицируют подобную операцию как скрытый аванс и начисляют НДС на суммы, полученные по договору займа (см., в частности, постановления Президиума ВАС РФ от 17.09.1996 № 367/96, ФАС Уральского округа от 13.03.2003 по делу № Ф09-1336/03-АК, ФАС Центрального

округа от 22.01.2009 по делу № А64-7270/07-13, АС Северо-Западного округа от 24.05.2017 по делу № А05-5917/2016 и АС Западно-Сибирского округа от 01.08.2017 № Ф04-2930/2017 по делу № А70-14066/2016, АС Северо-Кавказского округа от 08.04.2019 по делу № А53-34226/2017).

В Определении Верховного суда РФ от 01.02.2018 № 304-КГ17-21503 по делу № А70-14068/2016 констатируется: поскольку денежные средства, полученные налогоплательщиком по договорам займа, фактически являлись предварительной оплатой (авансами) в счет будущей поставки товаров, апелляционный суд признал правомерным включение инспекцией этих сумм в налоговую базу по НДС, относящуюся к тому налоговому периоду, в котором фактически эти платежи были получены.

К разновидностям заёмных отношений относятся также отсрочки (рассрочки) платежей, которые хотя и являются составной частью отдельных договоров, представляют собой коммерческий кредит (ст. 823 ГК РФ), по которому начисленные проценты признаются у сторон в качестве доходов (п. 6 ст. 250 НК РФ) и расходов (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ). Проблемы возникают в том случае, если стороны не предусматривают в договоре никаких процентов, поскольку не квалифицируют данные отношения в качестве коммерческого кредита. Однако налоговые органы иногда трактуют любую отсрочку (рассрочку) платежа в качестве коммерческого кредита, по которому у продавца (подрядчика, исполнителя) «автоматически» согласно ст. 823 ГК РФ должен возникать доход в виде начисленных на дебиторскую задолженность процентов – при этом, поскольку договором поставки не предусмотрен никакой процент, то согласно п. 2 ст. 823 и п. 1 ст. 809 ГК РФ налоговики за основу своего расчёта берут ставку рефинансирования (ключевую ставку) Банка России.

Основания для подобного подхода дали высшие судебные инстанции страны:

- в п. 12 Постановления Пленума Верховного суда РФ № 13 и Пленума ВАС РФ № 14 от 08.10.1998 разъяснено, что согласно ст. 823 ГК РФ к коммерческому кредиту относятся гражданско-правовые обязательства, предусматривающие отсрочку или рассрочку оплаты товаров, работ или услуг, а также предоставление денежных средств в виде аванса или предварительной оплаты;
- в п. 7 Информационного письма Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 17.11.2004 № 85 указано, что в случае выдачи комиссионером аванса комитенту в счет будущих поступлений от реализации товара, принадлежащего комитенту, применяются правила ГК РФ о коммерческом кредите.

Тем не менее суды не признают «автоматически» существование коммерческого кредита в договорах с отсрочкой (рассрочкой) платежей:

- в Определении Верховного суда РФ от 19.12.2017 № 306-ЭС17-16139 по делу № А12-50782/2016 констатируется, что согласно ст. 823 ГК РФ договорами, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, может предусматриваться предоставление

кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг (коммерческий кредит), если иное не установлено законом. Из смысла названной нормы следует, что условие о предоставлении коммерческого кредита должно быть предусмотрено сторонами в договоре поставки;

- аналогичные выводы присутствуют и в постановлении ФАС Московского округа от 26.03.2009 № КА-А40/2217-09 по делу № А40-52116/08-118-242, в котором налоговым органом в третий раз (вслед за судами первой и апелляционной инстанций) было отказано в доначислении налога на прибыль на якобы существовавший коммерческий кредит.

Несмотря на то, что условие договора об отсрочке (рассрочке) платежа или авансирование покупателем продавца автоматически не должно приводить к возникновению отношений по коммерческому кредиту, а только в том случае, если условие о нем прямо прописано в основном договоре между партнерами, во избежание излишних конфликтов с налоговыми органами следует во всех договорах, предусматривающих отсрочки (рассрочки) платежей или авансы, чётко фиксировать:

- либо эти условия являются коммерческим кредитом - с установлением соответствующего процента,
- либо это – не коммерческий кредит со следующей формулировкой в договоре: «к правоотношениям сторон по данному договору нормы ст. 823 ГК РФ о коммерческом кредите не применяются».

Если заёмщиком по договору займа или кредитному договору является физическое лицо, то согласно подп. 1 п. 2 ст. 212 НК РФ в состав дохода, облагаемого НДФЛ, включается материальная выгода, определяемая как превышение суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из двух третьих действующей ставки рефинансирования, установленной Банком России на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора. Такой доход облагается НДФЛ по ставке 35% (п. 2 ст. 224 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 317.1 ГК РФ в случаях, когда законом или договором предусмотрено, что на сумму денежного обязательства за период пользования денежными средствами подлежат начислению проценты, размер процентов определяется действовавшей в соответствующие периоды ключевой ставкой Банка России («законные проценты»), если иной размер процентов не установлен законом или договором. При этом в п. 53 Пленума Верховного суда РФ от 24.03.2016 № 7 «О применении судами некоторых положений ГК РФ об ответственности за нарушение обязательств» разъяснено, что в отличие от процентов, предусмотренных п. 1 ст. 395 ГК РФ, проценты, установленные ст. 317.1 ГК РФ, не являются мерой ответственности, а представляют собой плату за пользование денежными средствами. В связи с этим при разрешении споров о взыскании процентов суду необходимо установить, является требование истца об уплате процентов требованием платы за пользование денежными средствами (ст. 317.1 ГК РФ) либо требованием заявлено о применении ответственности за

неисполнение или просрочку исполнения денежного обязательства (ст. 395 ГК РФ). Начисление с начала просрочки процентов по ст. 395 ГК РФ не влияет на начисление процентов по ст. 317.1 ГК РФ.

Минфин России в письме от 09.12.2015 № 03-03-РЗ/67486 разъяснил, что законные проценты, начисленные по умолчанию по денежному долговому обязательству в порядке ст. 317.1 ГК РФ, подлежат учету налогоплательщиком в составе внереализационных доходов (расходов) при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Вместе с тем кредитор вправе отказаться от их получения. В этом случае задолженность у организации-должника в виде суммы процентов по денежному обязательству, списываемая путем прощения долга, подлежит включению в состав внереализационных доходов.

В письме Минфина России от 24.03.2017 № 03-07-11/17144 уточняется, что законные проценты подлежат начислению и отражению в составе внереализационных доходов или расходов налогоплательщика, если это напрямую предусмотрено договором или законом. При отсутствии такого условия законные проценты не начисляются.

2.7. Посреднические договоры

В Гражданском кодексе РФ к посредническим договорам относятся:

- договор поручения (ст. 971 - 989 ГК РФ). По договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия, при этом права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя;
- договор комиссии (ст. 990 - 1004 ГК РФ). По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счёт комитента;
- агентский договор (ст. 1005 - 1111 ГК РФ). По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счёт принципала либо от имени и за счёт принципала.

Вместе с тем элементы посреднических сделок могут присутствовать и в других договорах (например, если в договоре поставки продавец выступает агентом по организации доставки грузов перевозчиком, или в рамках договора транспортной экспедиции экспедитор фактически исполняет посреднические функции по организации перевозок).

По посредническим договорам посредник формирует свою выручку (включаемую в состав налогооблагаемых доходов и в налоговую базу по НДС – см. ст. 156 НК РФ) только исходя из полученного вознаграждения, а по суммам, потраченным на исполнения поручения комитента (принципала) должен представить отчёт комитенту (ст. 999 ГК РФ) или принципалу (ст. 1008 ГК РФ). При

этом к отчёту должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведённых посредником. В постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.10.2008 № А33-9659/07-Ф02-5061/08 констатируется, что действующим законодательством требования к форме и содержанию отчёта комиссионера перед комитентом, как к единому документу, не установлены. Однако суд отметил, что в отчётах комиссионера указывалась цена реализации горюче-смазочных материалов комиссионером, а не цена, указанная комитентом для передачи товара на комиссию в товарных накладных и счетах-фактурах, таким образом, комиссионер отчитывался перед комитентом, по какой цене был реализован его товар.

Статьей 316 НК РФ установлена обязанность комиссионера известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация. Налогоплательщик-комитент определяет сумму выручки от реализации на дату реализации на основании извещения комиссионера о реализации принадлежащего комитенту имущества (имущественных прав).

Для целей налогообложения необходимо разделять два потока денежных средств, которые комиссионеры (агенты) получают от комитентов (принципалов, доверителей):

- комиссионное вознаграждение (ст. 991 ГК РФ);
- возмещение затрат (ст. 1001 ГК РФ).

Подпунктом 9 п. 1 ст. 251 и п. 9 ст. 270 НК РФ установлено, что не учитываются при налогообложении доходы и расходы в виде имущества:

- переданные комиссионером, агентом и иным поверенным в связи с выполнением договоров комиссии, агентских и других аналогичных договоров в пользу комитента, принципала или иного доверителя;
- переданные третьим лицам, но согласно условиям посреднического договора являющиеся собственными расходами комитента (принципала), – данные расходы возмещаются посреднику, не формируя ни доходную, ни расходную составляющую у посредника.

Для комитентов (принципалов) необходимо:

- обоснование деловой цели в привлечении посредника. Например, в постановлении АС Уральского округа от 09.12.2014 № Ф09-8020/14 по делу № А71-8891/2013 было отмечено, что при отсутствии в структуре организации отдела, осуществляющего функции отдела продаж, маркетинга или снабженческих функций, ООО вынуждено было сотрудничать с посредниками по причине необходимости нормального ведения хозяйственной деятельности с учётом того, что указанные субъекты при создании обладали клиентской базой;
- предусмотреть в договоре и обеспечить неуклонное получение от посредника документов, необходимых для признания расходов и

реализации налоговых вычетов НДС (см., в частности, постановления ФАС Северо-Западного округа от 26.06.2009 по делу № А56-14177/2007 и 02.06.2011 по делу № А56-41799/2010, АС Поволжского округа от 31.03.2017 № Ф06-18959/2017 по делу № А12-27064/2016).

2.8. Уступка права требования (цессия)

Согласно ст. 388 ГК РФ уступка требования кредитором (цедентом) другому лицу (цессионарию) допускается, если она не противоречит закону – так, в частности, не допускается без согласия должника уступка требования по обязательству, в котором личность кредитора имеет существенное значение для должника. Право на получение неденежного исполнения может быть уступлено без согласия должника, если уступка не делает исполнение его обязательства значительно более обременительным для него.

По договору финансирования под уступку денежного требования (договору факторинга) одна сторона (клиент) обязуется уступить другой стороне - финансовому агенту (фактору) денежные требования к третьему лицу (должнику) и оплатить оказанные услуги, а финансовый агент (фактор) обязуется совершить не менее двух следующих действий, связанных с денежными требованиями, являющимися предметом уступки (п. 1 ст. 824 НК РФ):

- 1) передавать клиенту денежные средства в счет денежных требований, в том числе в виде займа или предварительного платежа (аванса);
- 2) осуществлять учет денежных требований клиента к третьим лицам (должникам);
- 3) осуществлять права по денежным требованиям клиента, в том числе предъявлять должникам денежные требования к оплате, получать платежи от должников и производить расчеты, связанные с денежными требованиями;
- 4) осуществлять права по договорам об обеспечении исполнения обязательств должников.

Статьей 279 НК РФ установлены следующие правила для исчисления налогооблагаемой прибыли:

- при уступке налогоплательщиком - продавцом товаров (работ, услуг), осуществляющим исчисление доходов (расходов) по методу начисления, права требования долга третьему лицу до наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) признается убытком налогоплательщика;
- при этом размер убытка для целей налогообложения не может превышать сумму процентов, которую налогоплательщик уплатил бы исходя из максимальной ставки процента, установленной для соответствующего

вида валюты п. 1.2 ст. 269 НК РФ, либо по выбору налогоплательщика исходя из ставки процента, подтвержденной в соответствии с методами, установленными разделом V.1 НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором на реализацию товаров (работ, услуг). Порядок учета убытка должен быть закреплён в учетной политике налогоплательщика;

- при уступке налогоплательщиком - продавцом товара (работ, услуг), осуществляющим исчисление доходов (расходов) по методу начисления, права требования долга третьему лицу после наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) признается убытком по сделке уступки права требования на дату уступки права требования;
- при дальнейшей реализации права требования долга налогоплательщиком, купившим это право требования или получившим такое право требования в результате ликвидации иностранной организации (прекращения (ликвидации) иностранной структуры без образования юридического лица) при выполнении условий, установленных п. 2.2. и п. 2.3. ст. 277 НК РФ, указанная операция рассматривается как реализация финансовых услуг. Доход (выручка) от реализации финансовых услуг определяется как стоимость имущества, причитающегося этому налогоплательщику при последующей уступке права требования или прекращении соответствующего обязательства. При определении налоговой базы налогоплательщик вправе уменьшить доход, полученный от реализации права требования, на сумму расходов по приобретению указанного права требования долга, если иное не предусмотрено п. 10 ст. 309.1. или п. 2.2. ст. 277 НК РФ.

Нюансы исчисления НДС регламентированы ст. 155 НК РФ:

- при уступке денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (не освобождаются от налогообложения в соответствии со ст. 149 НК РФ), или при переходе указанного требования к другому лицу на основании закона налоговая база по операциям реализации указанных товаров (работ, услуг) определяется в порядке, предусмотренном ст. 154 НК РФ, кроме случая определения налоговой базы по НДС при уступке первоначальным кредитором денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), или при переходе указанного требования к другому лицу на основании закона, которая определяется как сумма превышения суммы дохода, полученного первоначальным кредитором при уступке права требования, над размером денежного требования, права по которому уступлены;

- налоговая база по НДС при уступке новым кредитором, получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров (работ, услуг), определяется как сумма превышения сумм дохода, полученного новым кредитором при последующей уступке требования или при прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования.

По договорам уступки права требования у организации-клиента (цедента) неминуемо возникают убытки между полученной суммой и номиналом уступаемого требования - несмотря на то, что порядок признания подобных убытков предусмотрен ст. 279 НК РФ, налоговые органы подчас ставят под сомнение целесообразность этих убыточных операций.

Однако если налогоплательщик обоснует деловую цель цессии, то убытки будут признаны. Так, в постановлении АС Западно-Сибирского округа от 11.06.2019 по делу № А27-11585/2018 констатируется, что целью заключения договоров цессии явилось получение обществом в кратчайшие сроки реальных денежных средств за дебиторскую задолженность с неопределенным сроком погашения, а экономической выгодой сделки и положительным экономическим результатом в данном случае является своевременное и быстрое привлечение оборотных средств в общей сумме более 50 млн руб. для решения текущих задач и улучшения деловой активности общества.

В постановлении АС Уральского округа от 13.11.2020 по делу № А76-3800/2020 был признан убыток для целей налогообложения при уступке за 16,5 млн руб. права требования номиналом в 1,5 млрд руб., поскольку:

- у налогоплательщика отсутствовала реальная возможность самостоятельно взыскать с должника долг в полном объеме в ближайшей перспективе. Кроме того, согласно финансовому анализу должника, проведенного арбитражным управляющим в рамках дела о банкротстве, у должника имеются признаки фактического банкротства без возможности восстановления платежеспособности;
- при этом судами был сделан вывод об экономически обоснованном намерении налогоплательщика реализовать спорную дебиторскую задолженность с целью исполнить мировое соглашение по долгам самого налогоплательщика, в том числе за счет вырученных денежных средств;
- наличие разумных деловых целей совершения сделки уступки права требования, установленных судом в отношении ее сторон, является достаточным основанием для признания полученной в результате ее осуществления налоговой выгоды обоснованной.

Практически аналогичные обстоятельства присутствуют в решении АС Челябинской области от 03.07.2020 по делу № А76-52151/2019 (оставлено в силе постановлениями Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.09.2020 и АС Уральского округа от 25.11.2020) – суды признали убыток при уступке за 25 млн руб. права требования номиналом в 1,2 млрд руб.

2.9. Штрафы, пени, неустойки, обеспечительные платежи

Штрафы, пени, неустойки

Согласно п 1 ст. 330 ГК РФ к способам обеспечения исполнения обязательств по договору относится неустойка (штраф, пени), под которой понимается определённая законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности в случае просрочки исполнения. По требованию об уплате неустойки кредитор не обязан доказывать причинение ему убытков.

Штрафные санкции для сторон сделки являются:

- доходом – у получателя (п. 3 ст. 250 НК РФ, подп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ и ст. 317 НК РФ) – при условии их признания должником или признания судом (см. Решение ВАС РФ от 14.08.2003 № 8551/03, письма ФНС от 10.01.2014 № ГД-4-3/108@ и Минфина России от 17.12.2013 № 03-03-10/55534, а также постановление ФАС Поволжского округа от 31.05.2011 по делу № А55-13057/2010);
- расходом – у плательщика (п. 13 ст. 265 НК РФ и подп. 8 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Поскольку полученные налогоплательщиком штрафные санкции за нарушение контрагентом условий договора не связаны с объектом налогообложения НДС, поэтому не должны включаться в налоговую базу по НДС (см. постановление Президиума ВАС РФ от 05.02.2008 № 11144/07, а также письмо ФНС от 03.04.2013 № ЕД-4-3/5875@ и постановления ФАС Дальневосточного округа от 22.10.2013 № Ф03-3937/2013, ФАС Московского округа от 25.04.2012 по делу № А40-71490/11-107-305 и от 24.02.2014 № Ф05-17712/2013 по делу № А40-82044/13-45-133, АС Поволжского округа от 01.12.2014 по делу № А12-7380/2014).

Однако следует иметь в виду, что размер неустойки должен быть соразмерен последствиям нарушения обязательства – в противном случае на основании ст. 333 ГК РФ суд вправе уменьшить неустойку.

При этом штрафные санкции не могут быть составной частью цены – на данное обстоятельство обращено, в частности, в постановлении АС Северо-Кавказского округа от 07.12.2015 по делу № А32-44613/2014: вывод налогового органа о признании штрафных санкций частью цены за перевалку обществом груза не основан на фактических обстоятельствах, сделан без учёта действующих норм права.

В письме Минфина России от 04.03.2013 № 03-07-15/6333 указано: если полученные продавцами от покупателей суммы, предусмотренные условиями договоров в виде неустойки (штрафа, пени), по существу не являются неустойкой

(штрафом, пеней), обеспечивающей исполнение обязательств, а фактически относятся к элементу ценообразования, предусматривающему оплату товаров (работ, услуг), то такие суммы включаются в налоговую базу по НДС на основании ст. 162 НК РФ. Указанная позиция доведена до налоговых органов письмом ФНС России от 03.04.2013 № ЕД-4-3/5875@.

Обеспечительные платежи

Согласно п. 1 ст. 381.1 ГК РФ денежное обязательство, в том числе обязанность возместить убытки или уплатить неустойку в случае нарушения договора, по соглашению сторон может быть обеспечено внесением одной из сторон в пользу другой стороны определенной денежной суммы (обеспечительный платеж). Обеспечительным платежом может быть обеспечено обязательство, которое возникнет в будущем.

В силу множественности функций обеспечительного платежа возникает вопрос о его включении в налоговую базу по НДС. По данному вопросу существует две точки зрения:

- сумма обеспечительного платежа, которая получена в рамках договора, предусматривающего зачёт данного платежа в счёт оплаты реализуемых налогоплательщиком услуг, включается в налоговую базу по НДС (письма Минфина России от 03.07.2018 № 03-07-11/45889 и от 06.09.2018 № 03-07-11/63743, а также постановление АС Северо-Западного округа от 09.03.2017 № Ф07-965/2017 по делу № А26-10310/2015);
- обеспечительный платёж не выполняет платежную функцию в момент его получения и не может рассматриваться как частичная оплата в счёт предстоящей поставки товаров. Следовательно, данная сумма не включается в налоговую базу по НДС до тех пор, пока взнос не будет зачтен в счет оплаты по заключенному договору - именно в этот момент он перестает быть способом обеспечения исполнения обязательств и трансформируется в часть стоимости товара (постановление АС Центрального округа от 05.02.2020 № Ф10-6585/2019 по делу № А62-11883/2018).

При применении метода начисления все суммы авансовых и иных аналогичных платежей не включаются в состав налогооблагаемых доходов (подп. 1 п. 1 и подп. 2 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Задаток

Согласно п. 1 ст. 380 ГК РФ задатком признается денежная сумма, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счет причитающихся с неё по договору платежей другой стороне, в доказательство заключения договора и в обеспечение его исполнения.

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций при методе начислений не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме задатка в качестве обеспечения обязательств.

Однако при исчислении НДС возможны иные последствия, в связи с чем необходимо однозначно квалифицировать полученное налогоплательщиком как в денежном выражении, так и в натуральной форме. Так, в Определении Верховного суда РФ от 01.11.2019 № 305-ЭС19-19880 по делу № А40-180282/2018 признано, что полученный налогоплательщиком задаток является не только доказательством заключения договора и обеспечением его исполнения, но и предварительной оплатой (авансом) в счет причитающихся платежей по основному обязательству с момента заключения предварительного договора, в связи с чем подлежит включению в налоговую базу по НДС.

Если задаток остается у поставщика (подрядчика, исполнителя), то это не влечет никаких последствий по НДС для выдавшей его стороны. Поскольку сумма задатка является штрафом за неисполнение договорных обязательств и НДС не облагается в силу подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 05.02.2008 № 11144/07, письмо Минфина России от 09.02.2021 № 03-07-05/8311).

Контрольные тесты

1. ООО «Антей» 2 июня текущего года отгрузило продукцию покупателю. Договором поставки предусмотрен особый переход права собственности – после оплаты продукции. Фактически продукция оплачена 2 июля текущего года. Когда возникает обязанность по включению выручки от реализации продукции в налоговые базы по НДС и налогу на прибыль организаций?

Варианты ответов:

- 1) выручка от реализации продукции включается в налоговые базы по НДС и налогу на прибыль 2 июня текущего года;
- 2) выручка от реализации продукции включается в налоговые базы по НДС и налогу на прибыль 2 июля текущего года;
- 3) выручка от реализации продукции включается в налоговую базу по НДС 2 июня текущего года, в налоговую базу по налогу на прибыль – 2 июля текущего года, если общество осуществляет контроль за сохранностью товара и его наличием у покупателя до момента его оплаты.

2. ООО «Золото» приобрело объект недвижимости для использования в операциях, облагаемых НДС, стоимостью 3 600 000 руб., в том числе НДС – 600 000 руб. Счет-фактура имеется у Общества в наличии. Приобретение объекта недвижимости отражено по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» 2 марта текущего года; объект принят к учету в составе основных средств 5 апреля текущего года; государственная регистрация объекта произведена 11 мая текущего года. Когда Общество вправе принять НДС по приобретенному объекту недвижимости к вычету?

Варианты ответов:

- 1) 2 марта;
- 2) 5 апреля;
- 3) 11 мая.

3. ООО «Турист» распространяет на выставке свои каталоги с ценовыми предложениями по туристским поездкам. облагается ли данная операция НДС?

Варианты ответов:

- 1) Да;
- 2) Нет, если стоимость каталога не превышает 100 руб. за единицу;
- 3) Нет.

4. ООО «Стройкомплект» (ОСНО, метод начисления) заключило договор на выполнение строительно-монтажных работ в период с 1 октября прошлого года по 31 марта текущего года. Поэтапная сдача работ договором не предусмотрена. Работы сданы в марте текущего года по акту КС-2. Когда признаются доходы по данному договору в целях налогообложения прибыли?

Варианты ответов:

- 1) в марте текущего года;
- 2) равномерно в течение срока действия договора или пропорционально доле фактических расходов налогового периода в общей сумме расходов, предусмотренных по договору (смете);
- 3) 50% - в IV квартале прошлого года, 50% - в I квартале текущего года.

5. ООО «Колос», применяющий метод начисления, по договору цессии уступило требование, вытекающее из договора реализации товаров и срок оплаты которого истек, за 300 000 руб. Размер денежного требования, права по которому уступлены, составляет 350 000 руб. (с учетом НДС). Определите сумму НДС, подлежащего исчислению по данной операции, и сумму убытка, признаваемого в целях налогообложения прибыли.

Варианты ответов:

- 1) НДС – 60 000 руб., убыток не признается в целях налогообложения прибыли;
- 2) НДС – 0 руб., убыток – 50 тыс. руб.;
- 3) НДС – 0 руб., убыток – 25 тыс. руб.

Правильные ответы по контрольным тестам

Налоговые последствия по отдельным видам договоров		
Номер теста	Правильный ответ	Обоснование
1	3	ст. 491ГК РФ, п. 1 ст. 146 НК РФ, п. 1 ст. 167 НК РФ, п. 3 ст. 271 НК РФ, п. 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98
2	1	п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ, письмо Минфина России от 19.07.2019 № 03-07-11/54587
3	3	п. 1 ст. 146 НК РФ, п. 12 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33
4	2	п. 2 ст. 271 и ст. 316 НК РФ, письмо Минфина России от 28.06.2013 № 03-03-06/1/24634
5	2	п. 1 ст. 155 НК РФ, п. 2 ст. 279 НК РФ