

Ключевые слова:

безвозмездная передача товаров, работ, услуг; налогообложение; НДС; налоговое законодательство

О. В. Медведева, к. э. н.,

вед. науч. сотр. Центра финансовой политики НИФИ
(e-mail: olgavasmed@gmail.com)

Т. И. Семкина,

ст. науч. сотр. Центра финансовой политики НИФИ
(e-mail: nalog@nifi.ru)

НДС при безвозмездной поставке товаров, работ и услуг: российские и европейские нормы

Анализ российского налогового законодательства по вопросам взимания НДС при безвозмездной передаче товаров, работ, услуг, а также изучение материалов судебных разбирательств свидетельствует о недостаточной разработанности данного вопроса на законодательном уровне. Неясен он не только для налогоплательщиков, суды также трактуют его по-разному.

На практике нередки случаи, когда одни налогоплательщики подпадают под двойное обложение НДС, а другие в результате неоднозначного толкования положений закона уходят от налогообложения. Изучение зарубежного опыта способно помочь в решении отечественных проблем.

ЕВРОПЕЙСКИЕ НОРМЫ

Безвозмездная поставка товаров и безвозмездное выполнение работ (оказание услуг) для целей НДС практически во всех государствах Евросоюза рассматриваются как условная реализация (поставка) и поэтому выступают объектом обложения НДС. В ЕС в соответствии с Основной директивой по НДС 2006/112/ЕС различают два вида безвозмездной поставки: поставка товаров и поставка услуг. Причем товары — бизнес-активы предприятия, передаваемые для использования в целях, отличных от предпринимательских, признаются услугами¹. Это сделано в интересах действующего порядка определения места реализации услуг для целей НДС.

Безвозмездная поставка товаров в ЕС, вне зависимости от целей ее совершения (для предпринимательства или личного потребления), за некоторыми установленными исключениями признается объектом обложения НДС. То же касается поставки услуг, не связанной с бизнесом (для личного или другого некоммерческого использования). А предоставление безвозмездных услуг для целей предпринимательской деятельности данным налогом не облагается.

¹ См.: COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax / EUR-Lex.europa.eu (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:en:PDF>).

Не все виды безвозмездной поставки товаров за рубежом облагаются НДС. Не признается облагаемой поставкой передача образцов товаров, а также подарков незначительной стоимости. Так, в Германии передача подарков стоимостью до €35 и образцов для использования в коммерческих целях не облагается НДС.

В Соединенном Королевстве не подлежат обложению НДС небольшие подарки, вручаемые одному лицу в течение года, если общая их стоимость не превышает £50. Необходимо подчеркнуть, что от налога освобождаются только те подарки, которые передаются в ходе осуществления или для обеспечения коммерческой деятельности. Освобождение от НДС не действует в отношении подарков, передаваемых в некоммерческих целях, в т. ч. для личного использования (например, для родственников и друзей).

Все бесплатно передаваемые образцы товаров освобождены от налогообложения вне зависимости от статуса получателя и формы их предоставления. В случае предоставления поставщиком нескольких идентичных (или существенно не различающихся) образцов одному и тому же лицу от НДС освобождается только первый из образцов. Исключение из этого правила ситуация, когда можно доказать, что второй и последующие образцы товаров были предоставлены для подтверждения их качества (при условии, что право собственности на них осталось у поставщика).

Являются ли два предмета «существенно не различающимися», зависит от конкретных обстоятельств, поскольку смысл данной фразы невозможно определить с достаточной степенью четкости. Такие аспекты, как цвет и размер, могут оказаться важными в одной ситуации и неважными в другой. К примеру, флаконы объемом 25 и 50 мл с одним и тем же парфюмерным изделием вряд ли будут существенно различаться, в то время как машины для стрижки живой изгороди с 12- и 24-дюймовыми лезвиями, скорее всего, различаться будут существенно. Основным критерий, определяющий существенность различий, заключается в том, что каждый объект должен быть отдан как образец для использования в качестве иллюстративного или характерного примера в ходе реальной коммерческой деятельности или для целей коммерческой деятельности дарителя, а не в качестве прикрытия для дорогостоящего делового подарка.

За рубежом различают деловые подарки и реализацию, осуществляемую в обмен на встречное удовлетворение в неденежной форме. Если дарение происходит в расчете на получение взамен тех или иных ценных благ, то такие подарки признаются приманками, подлежащими обложению НДС.

Вопросы взимания НДС в отношении подарков покупателям от поставщика в рамках продвижения товара на рынке в европейской практике неоднозначны и проблематичны. Решающее значение в данном случае имеет фактическая сторона дела — договорная форма сделки. На практике не всегда удается обеспечить соблюдение принципа нейтральности НДС при совершении данных операций. Подход Суда ЕС нарушает этот принцип в случаях, когда покупатель — неналогооблагаемое лицо.

Европейское налоговое законодательство по НДС, в отличие от российского, регулирует практику временного безвозмездного использования коммерческих активов предприятия в личных и иных некоммерческих целях. Такие активы признаются товарами, поставленными на возмездной основе. В ЕС возможен как частичный, так и полный (по желанию налогоплательщика) вычет входящего НДС, уплаченного по таким активам. Случаи начисления исходящего НДС при временном использовании активов предприятия для личных и прочих неделовых целей законодательно установлены и зависят от позиции по входящему налогу.

Если входящий НДС был в полном объеме предъявлен к вычету или распределен пропорционально между облагаемыми и необлагаемыми видами деятельности, то исходящий НДС должен быть начислен. Если входящий налог по тем или иным причинам не подлежит принятию к зачету или распределяется пропорционально использованию активов предприятия в коммерческих и некоммерческих целях, то исходящий не начисляется. Исключения составляют служебные автомобили, обязанность по уплате исходящего налога по которым при временном их использовании в личных или иных некоммерческих целях зависит от конкретных обстоятельств.

На компьютеры, землю и строения, приобретенные как активы для бизнеса, в ЕС распространяется особый порядок обложения НДС. В соответствии с ним в случае изменения характера использования этих активов (изменение соотношения между использованием их в коммерческой и некоммерческой деятельности) сумма принятого к вычету входящего налога корректируется (в сторону как увеличения, так и уменьшения).

Период, в течение которого может быть проведена корректировка, ограничен и не связан с амортизационным периодом. Для разных видов активов определены свои периоды (5 и 10 лет в Великобритании и Германии). Установлены стоимостные параметры, при превышении которых начинает действовать корректировка (в Великобритании — стоимость актива, в Германии — сумма входящего НДС, уплаченного при покупке актива).

БЕЗВОЗМЕЗДНАЯ ПЕРЕДАЧА ОБЪЕКТОВ ГОРОДСКОЙ ИНФРАСТРУКТУРЫ

Широкое распространение за рубежом получила практика безвозмездной передачи частными застройщиками новых объектов городской инфраструктуры в собственность местных органов власти. Все чаще последние переключаются на частных застройщиков расходы по строительству муниципальных автодорог в рамках сооружения новых объектов недвижимости. Сторонники данного подхода утверждают, что такая система направлена на компенсацию территориальной выгоды, которую частные застройщики получают в результате выдачи им разрешения на реализацию проекта, как правило, ведущего к удорожанию земельного участка. Противники существующей практики считают, что при данной системе связь между обязательным вкладом застройщика в развитие местной инфраструктуры (которого требуют органы власти) и собственно строительством объекта недвижимости выходит за рамки разумных пределов. С точки зрения НДС важно только то, что такое явление в принципе существует и имеет определенные налоговые последствия.

В странах ЕС применяются разные режимы взимания НДС в отношении строительства объектов инфраструктуры частными застройщиками и их последующей безвозмездной передачи в собственность местных органов власти. В некоторых государствах налоговые органы запрещают застройщикам предъявлять к возмещению НДС, связанный с подобным строительством. В других разрешается осуществлять возврат входящего НДС, но при этом предоставление объектов инфраструктуры местным властям рассматривается как облагаемая налогом операция по реализации. И в том и в другом случаях застройщики несут существенное налоговое бремя либо в виде входящего НДС, который нельзя принять к вычету, либо в виде исходящего НДС, обязанность по уплате которого они не могут переложить на местные власти. В ряде стран налоговые органы разрешают предъявлять к возмещению входящий НДС, связанный со строительством объектов инфраструктуры, и при этом последующая их передача местным органам власти не подлежит обложению НДС.

БЕЗВОЗМЕЗДНАЯ ПЕРЕДАЧА ТОВАРОВ С ПОЗИЦИЙ РОССИЙСКОГО ГРАЖДАНСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

В Российской Федерации безвозмездная передача товаров регулируется Гражданским кодексом в рамках договоров дарения и безвозмездного пользования. Безвозмездное оказание работ и услуг гражданским законодательством не предусмотрено. Под безвозмездностью в российском гражданском праве (как и в зарубежном) понимается отсутствие какого-либо встречного предоставления со стороны контрагента, когда одна сторона предоставляет либо обязуется предоставить что-либо другой стороне без получения от нее платы или иного встречного представления.

По договору дарения безвозмездно может быть передана вещь либо имущественное право как себе, так и третьему лицу. При этом право собственности переходит от дарителя к одаряемому. Закон запрещает дарение (кроме подарков, которыми признаются вещи стоимостью не более 3 000 руб.) между коммерческими организациями.

Дарение между коммерческой и некоммерческой, как и между некоммерческими организациями, возможно. Коммерческое предприятие может подарить вещь или имущественное право физическому лицу при условии, что это лицо — не государственный или муниципальный служащий, служащий Банка России или лицо, замещающее государственные или муниципальные должности, а также не работник образовательных, медицинских и других учреждений, оказывающих социальные услуги.

В силу того, что дарение между коммерческими организациями в России запрещено, господствующая форма безвозмездной передачи — договор безвозмездного пользования (ссуды). В соответствии с ним одна сторона (ссудодатель) обязуется передать или передает вещь в безвозмездное временное пользование другой стороне (ссудополучателю), а последняя обязуется вернуть ее в том состоянии, в каком ее получила, с учетом нормального износа, или в состоянии, обусловленном договором.

В отличие от европейской практики, где безвозмездной поставке подлежит как движимое, так и недвижимое имущество предприятия и может передаваться любому юридическому или физическому лицу без каких-либо ограничений, российское гражданское законодательство запрещает коммерческой организации передавать имущество в безвозмездное пользование лицу, являющемуся ее учредителем, участником, руководителем, членом ее органов управления или контроля. По договору безвозмездного пользования может быть передана только вещь и только во временное пользование.

Срок безвозмездного пользования в договоре может быть не определен. В этом случае договор считается заключенным на неопределенный срок и может продолжаться вплоть до ликвидации юридического лица (смерти физического лица). Но, несмотря на это, право собственности на вещь, согласно гражданскому законодательству России, от ссудодателя к ссудополучателю не переходит.

БЕЗВОЗМЕЗДНАЯ ПЕРЕДАЧА ТОВАРОВ, РАБОТ И УСЛУГ С ПОЗИЦИЙ РОССИЙСКОГО НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Налоговое законодательство России в целях взимания НДС предусматривает возможность безвозмездной передачи как вещей (товаров), так и результатов выполненных работ, оказанных услуг. При этом передача права собственности на них на безвозмездной основе признается реализацией. Эта норма Налогового кодекса РФ позволяет судам по-разному трактовать правомерность отнесения безвозмездно предоставляемого товара к объекту обложения НДС.

Примером может служить судебное разбирательство ОАО «Автотранспортное предприятие Костромской ГРЭС» с Межрайонной инспекцией ФНС № 7 по Костромской области по вопросу правомерности начисления налоговой инспекцией НДС с реализации услуг по предоставлению нежилого помещения в безвозмездное пользование. Арбитражный апелляционный суд пришел к заключению, что в данном случае отсутствует объект обложения по НДС, т. к. при передаче вещи в безвозмездное пользование не происходит передачи права собственности на нее. Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа, опираясь на те же нормы законодательства (ст. 39, пп. 1 п. 1 ст. 146, п. 2 ст. 154 НК РФ, п. 1 ст. 689 ГК РФ), признал это решение апелляционного суда ошибочным (Постановление суда от 18 февраля 2008 г. по делу № А31-567/2007-15)². Во избежание разночтений мы считаем целесообразным во втором абзаце пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ слова «права собственности на товары» заменить на слово «товаров».

В соответствии с российским законодательством к объектам налогообложения НДС при безвозмездно совершаемой операции относятся передача права собственности на товары, результаты выполненных работ; оказание услуг на безвозмездной основе. Предоставление имущества (нежилых и жилых помещений, земли, а также

² Материалы судебных разбирательств ФАС, ВАС РФ по вопросам, связанным с уплатой НДС при безвозмездной передаче товаров, работ (услуг), за 2008–2011 гг. / Официальный сайт компании «Консультант Плюс» (<http://www.consultant.ru>).

транспортных средств) в безвозмездное пользование — это передача права пользования имуществом. Определенное в НК РФ содержание понятия услуги более узкое по сравнению с тем, что установлено ГК РФ, и не включает в себя услуги по передаче имущественных прав. В силу того, что ст. 11 НК РФ предусматривает применение в Налоговом кодексе понятий и терминов других отраслей законодательства в том значении, в каком они используются в соответствующем законодательстве, если иное не предусмотрено НК РФ, положения ГК РФ в данном случае не имеют силы.

Договор безвозмездного пользования — самостоятельный вид договора. Несмотря на то, что по ряду позиций он совпадает с договором аренды, их отождествление не обосновано. Основное различие между ними состоит в том, что договор аренды не может быть заключен на безвозмездной основе. Упоминание в НК РФ аренды как услуги судами порой не принимается во внимание при решении вопроса о признании договора ссуды услугой.

Вопрос правомочности отнесения передачи имущества в безвозмездное пользование к услугам был предметом судебного разбирательства по делу № КА-А41/5591-06. Промышленная ассоциация «ПО Клиноволокно» передала в безвозмездное пользование ООО «Клиноволокно Энергоснабжение» имущество, необходимое для осуществления деятельности последнего. ИФНС по г. Клину оценила передачу имущества как оказание услуг на безвозмездной основе и доначислила НДС. Суд кассационной инстанции Московского округа, отказывая налоговой инспекции, подтвердил правильность решения арбитражного апелляционного суда, указав, что норма ст. 146 НК РФ «не устанавливает в качестве объекта налогообложения операции по безвозмездной временной передаче прав пользования имуществом» (Постановление федерального арбитражного суда Московского округа от 29 июня 2006 г.)³. По сути, суд признал, что передача имущества на безвозмездной основе представляет собой передачу прав пользования этим имуществом, а не безвозмездную услугу.

НК РФ, как и европейское налоговое законодательство, предусматривает возможность освобождения от обложения НДС операций по безвозмездной передаче в рекламных целях товаров (работ, услуг). Правда, размер установленной в данном случае стоимости подарков существенно уступает стоимости, предусмотренной ГК РФ. Расходы на приобретение (создание) единицы передаваемого рекламного подарка не должны превышать 100 руб.

Российское налоговое законодательство, в отличие от европейского, не ставит исполнение обязанности по уплате исходящего НДС при безвозмездной передаче товаров, работ, услуг в зависимость от возможности принятия к зачету входящего налога. К каким последствиям у налогоплательщиков это приводит, покажем на следующем примере из судебной практики.

Муниципальное предприятие «Центральный рынок Нижнего Новгорода» (далее — предприятие) для Управления внутренних дел по Канавинскому району г. Нижнего Новгорода провело ряд ремонтно-восстановительных работ в здании отделения милиции, камерах для содержания задержанных лиц, а также в нежилом помещении. При этом само предприятие эти работы не выполняло, а для их проведения заключило договоры с другими организациями. Оплата (включая НДС) производилась за счет чистой прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия. После принятия работ предприятие безвозмездно передало их УВД.

Инспекция ФНС сочла необоснованной неуплату НДС по безвозмездно переданным ремонтно-восстановительным работам и доначислила НДС и штраф. Предприятие обжаловало решение налоговой инспекции в суде. Арбитражный суд Волго-Вятского округа пришел к выводу, что факт оплаты работ за счет чистой прибыли не может быть принят во внимание, т. к. гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» не ставит

³ Материалы судебных разбирательств ФАС, ВАС РФ по вопросам, связанным с уплатой НДС при безвозмездной передаче товаров, работ (услуг), за 2008–2011 гг. / Официальный сайт компании «Консультант Плюс» (<http://www.consultant.ru>).

исполнение обязанности по уплате налога в зависимость от источника оплаты приобретенных товаров (работ, услуг). Этот вывод был отражен в Постановлении ФАС от 10 ноября 2010 г. по делу № А43-5474/2010⁴.

В результате предприятие уплатило НДС с выполненных работ дважды. Первый раз — при расчетах с подрядчиками. Поскольку это были работы, не связанные с хозяйственной деятельностью, НДС по ним предприятие не вправе было поставить к зачету. Второй раз оно заплатило НДС при безвозмездной передаче работ. Налицо нарушение одного из основных принципов налогообложения.

С двойным налогообложением российские налогоплательщики сталкиваются каждый раз, когда приобретают за счет прибыли товары для собственных нужд (подарки, посуда, продукты питания, моющие средства и т. п.) и безвозмездно передают их в свои подразделения. Суды, как правило, споры подобного рода решают не в пользу налогоплательщика.

Для недопущения двойного налогообложения целесообразно обязанность по уплате НДС при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг) поставить в зависимость от возможности зачета входного НДС (как это принято в странах ЕС): если товары (работы, услуги) изначально приобретались не для целей производства (соответственно входящий НДС по ним не был принят к зачету), то при безвозмездной передаче они не должны облагаться налогом.

В целях урегулирования часто возникающих на практике спорных вопросов по трактовке норм ст. 146 НК РФ достаточно на законодательном уровне включить передачу имущественных прав в состав объектов обложения НДС при безвозмездной передаче наряду с товарами, работами, услугами. Поэтому мы считаем, что второй абзац пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ необходимо изложить в следующей редакции: «В целях настоящей главы передача товаров, имущественных прав, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признаются реализацией товаров (работ, услуг)».

Библиография

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 2 от 26.01.1996 № 14-ФЗ (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/gkrf2/>.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=133422>.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с дополнениями и изменениями) [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=138638>.
4. Материалы судебных разбирательств ФАС, ВАС РФ по вопросам, связанным с уплатой НДС при безвозмездной передаче товаров, работ (услуг), за 2008–2011 гг. [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax [Электронный ресурс] / EUR-Lex.europa.eu. — Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:en:PDF>.
6. International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.ibfd.org>.
7. Value Added Tax Act 1994 (United Kingdom) [Электронный ресурс] / Legislation.gov.uk. — Режим доступа: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>.

⁴ Материалы судебных разбирательств ФАС, ВАС РФ по вопросам, связанным с уплатой НДС при безвозмездной передаче товаров, работ (услуг), за 2008–2011 гг. / Официальный сайт компании «Консультант Плюс» (<http://www.consultant.ru>).