

Статья: Нерешенные вопросы при исчислении  
НДС  
(Пшеничная Е.)  
("ЭЖ-Юрист", 2017, N 1)

## НЕРЕШЕННЫЕ ВОПРОСЫ ПРИ ИСЧИСЛЕНИИ НДС

### Е. ПШЕНИЧНАЯ

Елена Пшеничная, эксперт по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения, ООО "ИК Ю-Софт", региональный центр сети "КонсультантПлюс", г. Москва.

В НК РФ присутствует норма, согласно которой исчисляется НДС, однако в каждом конкретном случае она может читаться по-разному, если есть некая недосказанность в формулировке. Рассмотрим ситуации, которые складываются вокруг ст. 149 НК РФ "Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)".

Если помещение сдается иностранцу

Согласно подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ не облагается НДС (освобождается от налогообложения) реализация (а также оказание для собственных нужд) на территории РФ услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности.

Возникает вопрос: а действует ли освобождение от НДС, если жилое помещение сдается иностранной организацией или иностранному гражданину?

Официальная позиция заключается в том, что освобождение, предусмотренное подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ, не применяется при сдаче помещений иностранцам. В отношении этого случая установлена специальная норма (п. 1 ст. 149 НК РФ).

В частности, в Письме ФНС России от 17.05.2005 N ММ-6-03/404@ разъясняется, что льгота, предусмотренная подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ, не применяется, если арендатором помещения выступает иностранная организация или иностранный гражданин. Для таких операций льгота предусмотрена п. 1 ст. 149 НК РФ. Аналогичное мнение было высказано и в Письме ФНС России от 16.03.2005 N 03-4-02/371/28.

Однако у некоторых судов по данному вопросу иная позиция, а именно в Постановлении ФАС ЗСО от 26.02.2014 по делу N А45-10157/2013, суд отклонил доводы проверяющих о том, что налогоплательщик неправоммерно применил льготу по подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ в отношении операций по найму помещения иностранными гражданами.

При этом суд указал, что договор аренды и договор найма жилого помещения по ряду вопросов отличаются друг от друга (в частности, они отличаются как объектом, которым выступает только жилое помещение, так и субъектом, которым может выступать только гражданин). В связи с этим суд указал, что данные виды договоров отождествлять нельзя.

Таким образом, суд пришел к выводу, что налогоплательщик в данном случае правоммерно применил льготу по подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Статистические коды

Имеет ли значение для применения освобождения от уплаты НДС по ст. 149 НК РФ присвоение налогоплательщику соответствующих статистических кодов?

Нормы НК РФ не содержат разъяснений по данному вопросу. При этом проверяющие утверждают, что право на освобождение от уплаты НДС связано непосредственно с присвоением налогоплательщику соответствующих статистических кодов (Письма УФНС России по г. Москве от 28.09.2009 N 16-15/100505, от 16.02.2009 N 16-15/013714, от 06.02.2007 N 19-11/10261) и, кстати, некоторые суды подтверждают такой подход. Так, в Постановлении ФАС СЗО от 12.11.2007 по делу N А56-57779/2005 суд указал, что организация вправе применить льготу по ст. 149 НК РФ, если у нее имеется соответствующий код ОКВЭД. Поскольку пансионату, который является филиалом предприятия, присвоены соответствующие коды ОКОНХ, предприятие правомерно применяло льготу.

Однако суды в своем мнении не единодушны.

Например, в Постановлении ФАС УО от 02.03.2009 N Ф09-800/09-С2 по делу N А07-14217/2008-А-РМФ суд указал, что отсутствие кодов ОКВЭД не является основанием для отказа в предоставлении налоговой льготы, так как право на ее применение связывается не с наличием соответствующего кода, а с фактом оказания услуг. Аналогичная позиция была высказана и в иных судебных решениях (Постановления ФАС ВВО от 16.01.2006 N А79-3814/2005, ФАС ЗСО от 12.04.2006 N Ф04-1327/2006(21181-А27-6) по делу N А27-29948/2005-6, ФАС МО от 06.03.2006 N КА-А40/1184-06 по делу N А40-35467/05-141-242, ФАС УО от 23.05.2007 N Ф09-3743/07-С2 по делу N А76-23819/06 (Определением ВАС РФ от 06.09.2007 N 10923/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), ФАС УО от 17.01.2007 N Ф09-11847/06-С2 по делу N А76-31319/05 (Определением ВАС РФ от 12.04.2007 N 3562/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ).

При этом, становясь на сторону налогоплательщика и признавая неправомерным отказ ему в применении льготы на том основании, что ему не присвоен код ОКВЭД, суды отмечают, что присвоение кода может рассматриваться как одно из доказательств соответствия осуществляемой деятельности указанным в законе признакам, но само по себе правообразующего значения не имеет.

#### Реализация или нет?

Является ли передача векселя третьего лица в счет оплаты товаров (работ, услуг) его реализацией, освобождаемой от НДС (подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ)?

Из подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ следует, что реализация ценных бумаг на территории РФ освобождается от обложения НДС. В гражданском обороте вексель может выступать в качестве средства платежа. По рассматриваемой ситуации есть две точки зрения.

Официальная позиция, в частности позиция Минфина России, заключается в том, что при оплате товаров, работ, услуг векселем третьего лица происходит реализация векселя. А такая операция не облагается НДС на основании подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ (Письма Минфина России от 21.03.2011 N 03-02-07/1-79, от 06.06.2005 N 03-04-11/126), при этом некоторые суды поддерживают позицию контролеров.

В Постановлении ФАС ПО от 26.01.2007 по делу N А57-16025/05-33 (Определением ВАС РФ от 18.05.2007 N 5697/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) суд пришел к выводу, согласно которому передача права собственности на вексель третьего лица, в том числе путем обмена на товары, в целях налогообложения признается реализацией этого векселя, освобождаемой от НДС.

Однако справедливости ради следует отметить, что большинство судей становятся на сторону налогоплательщиков, отмечая при этом, что операции с векселями третьих лиц не являлись операциями по их реализации, поскольку использовались организацией в качестве средства платежа для расчетов с контрагентами, а учет векселей осуществлялся в порядке, установленном законодательством о бухгалтерском учете. Поскольку объект налогообложения отсутствует, не имелось оснований для применения подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ и для включения сумм, полученных от сделок с векселями, в расчет пропорций в целях ведения раздельного учета по НДС в рамках п. 4 ст. 170 НК РФ (Постановление Арбитражного суда МО от 14.10.2014 N Ф05-10620/14 по делу N А40-146477/13).

При этом суды отмечают, что поскольку передачу векселя третьего лица в счет оплаты товаров (работ, услуг) нельзя рассматривать как осуществление не облагаемой НДС операции, то в этом случае применение вычета по налогу на добавленную стоимость производится в соответствии с положениями ст. ст. 171, 172 НК РФ, то есть налог включается в состав расходов, принимаемых для исчисления налога на прибыль (Постановление ФАС МО от 22.07.2013 по делу N А40-78449/12-99-444).

Некоторые суды отмечают, что вексель является товаром, а его передача - реализацией в силу ст. 146 НК РФ лишь в том случае, если право собственности на вексель переходит от одного лица к другому по договору купли-продажи, в котором вексель будет выступать как объект купли-продажи. Поэтому передача векселя третьего лица поставщику в хозяйственных расчетах не является реализацией (Постановление ФАС ПО от 19.04.2011 по делу N А65-14950/2010).

А вот ФАС ПО в Постановлении от 23.07.2009 по делу N А55-18702/2008 отметил, что вексель имеет двойственную природу: это ценная бумага и средство платежа. Если вексель используется исключительно как средство платежа, его выбытие не является реализацией ценной бумаги. Таким образом, передачу векселя третьего лица в счет оплаты товаров (работ, услуг) нельзя рассматривать как осуществление не облагаемой НДС операции.

#### Обслуживание в бизнес-зале аэропорта

Освобождаются ли от НДС услуги по обслуживанию пассажиров в бизнес-зале аэропорта (подп. 22 п. 2 ст. 149 НК РФ)?

Услуги по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание, оказываемые непосредственно в аэропортах и воздушном пространстве РФ, освобождаются от НДС (п. 22 ст. 149 НК РФ). При этом НК РФ не содержит конкретного перечня таких услуг. В связи с этим и возникают споры.

Согласно Перечню и правилам формирования тарифов и сборов за обслуживание воздушных судов в аэропортах и воздушном пространстве Российской Федерации (утвержденным Приказом Минтранса России от 17.07.2012 N 241) тарифы за обслуживание коммерческой загрузки воздушного судна включают тарифы за услуги при обслуживании пассажиров в секторах и помещениях для особо важных персон, бизнес-центрах и других специальных помещениях (п. п. 4.9.1, 4.9.2). Кроме того, до 01.05.2013 действовал Перечень аэронавигационных и аэропортовых сборов, тарифов за обслуживание воздушных судов (утвержденный Приказом Минтранса России от 02.10.2000 N 110) (далее - Перечень N 110). Тарифы за услуги при обслуживании убывающих пассажиров в секторах и помещениях для особо важных персон, бизнес-центрах и других специальных помещениях включались в разд. IV "Тарифы за наземное обслуживание" (п. 4.6.1 Перечня N 110).

По рассматриваемой ситуации также сформировалось две точки зрения. Минфин России разъясняет, что подп. 22 п. 2 ст. 149 НК РФ не предусматривает освобождения от НДС стоимости услуг по обслуживанию пассажиров в бизнес-зале аэропорта. Данные услуги облагаются НДС по ставке 18%.

Согласно позиции, выраженной в Письме Минфина России от 16.11.2009 N 03-07-08/234, услуги по обслуживанию пассажиров в бизнес-зале аэропорта облагаются НДС в установленном порядке.

Противоположная позиция сформирована на основании мнения судов. Суд указал, что под услугами по обслуживанию воздушных судов в аэропорту понимаются любые услуги, если они связаны с обслуживанием воздушных судов и оказываются в аэропортах или в воздушном пространстве Российской Федерации. Таким образом, оказываемые обществом услуги по обслуживанию пассажиров в бизнес-зале аэропорта не облагаются НДС на основании подп. 22 п. 2 ст. 149 НК РФ (Постановление ФАС СКО от 28.03.2012 по делу N А32-35470/2010).

#### Хирургические и терапевтические косметологические услуги

Освобождаются ли от НДС хирургические и терапевтические косметологические услуги (подп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ)?

В подп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ приводится список услуг, в отношении которых применяется освобождение. При этом указано, что освобождение не распространяется на косметические услуги.

Официальная позиция, высказанная в Письме Минфина России от 25.11.2011 N 03-07-07/77, заключается в буквальном прочтении данной нормы: делается вывод, что хирургические и терапевтические косметологические услуги облагаются НДС.

А Письме от 11.02.2009 N 03-07-07/07 Минфин уточняет, что в соответствии с ОКВЭД косметологические услуги относятся к коду 85.14 "Прочая деятельность по охране здоровья" без разграничения таких услуг на лечебные и косметические и делает аналогичный вывод о том, что хирургические и терапевтические косметологические услуги не подпадают под льготу подп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Вместе с тем есть пример судебного решения, в котором суд указал, что услуги косметологических подразделений медицинских организаций, осуществляемые в рамках амбулаторно-поликлинической помощи при наличии соответствующей лицензии, НДС не облагаются (Постановление ФАС МО от 16.12.2009 N КА-А40/14153-09 по делу N А40-76150/09-139-496).

#### Предоставление жилья в общежитиях

Освобождается ли от НДС предоставление жилой площади в общежитиях (подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ)?

Согласно подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ установлено, что услуги по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности не облагаются НДС. Однако можно ли данную нормы применить к общежитиям?

По данному вопросу есть две точки зрения. Минфин России по этому поводу говорит, что

услуги по предоставлению комнат (части комнаты) в общежитиях от НДС не освобождаются. При этом в качестве причины невозможности освобождения в некоторых разъяснениях контролеры отмечают тот факт, что при предоставлении комнат в общежитии не заключается договор найма, а от НДС по подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ освобождается только предоставление жилых помещений по договору найма (Письма Минфина России от 22.08.2012 N 03-07-07/88, от 18.06.2010 N 03-07-07/37, от 02.07.2010 N 03-07-11/283).

Суды, как это часто случается, в такой ситуации частенько встают на сторону налогоплательщиков и указывают, что жилищный фонд включает в себя жилые помещения в общежитии. Следовательно, услуги по предоставлению помещений в общежитиях подпадают под льготу, предусмотренную подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ (Постановления ФАС СКО от 03.10.2011 по делу N А32-34416/2010, ФАС СЗО от 01.08.2008 по делу N А05-151/2008 (Определением ВАС РФ от 30.09.2008 N 12638/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), от 11.07.2008 по делу N А05-6929/2007 (Определением ВАС РФ от 08.10.2008 N 11378/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), от 21.03.2008 по делу N А05-10105/2007 (Определением ВАС РФ от 16.06.2008 N 7507/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), от 18.12.2007 по делу N А05-6907/2007 (Определением ВАС РФ от 24.03.2008 N 3271/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), ФАС СКО от 08.06.2009 по делу N А32-14660/2008-59/250 (Определением ВАС РФ от 17.09.2009 N ВАС-11339/09 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), ФАС МО от 29.12.2011 по делу N А40-120210/10-116-467).

Подводя итоги вышесказанному, следует отметить, что не всегда позиция контролирующих органов, которая трактует ту или иную норму НК РФ, удобна налогоплательщикам. И если организация сталкивается с противоречивой ситуацией, то, прежде чем безропотно соглашаться с претензиями контролеров, следует обратиться к судебной практике. Вполне возможно, что в вашем случае найдутся решения, которые помогут вам отстаивать свое мнение в суде.

---