ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ ОСВОБОЖДЕНИЯ ИЛИ ОТКАЗА ОТ ПРИМЕНЕНИЯ ОСВОБОЖДЕНИЯ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НАЛОГОМ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ОПЕРАЦИЙ В СООТВЕТСТВИИ С ПРОЦЕССУАЛЬНО-ПРОЦЕДУРНЫМИ ТРЕБОВАНИЯМИ СТАТЬИ 149 НК РФ

THE LEGAL PROBLEMS OF THE APPLICATION OF ARTICLE 149 OF THE TAX CODE RUSSIA FEDERATION

УДК 336.221

Литке Анжелика Валентиновна, студент 2 курса магистратуры, магистерская программа: «Налоговое, международное налоговое и финансовое право», Уральский государственный юридический университет
Россия, г. Екатеринбург

Litke Anjelika Valentinovna, e-mail: litke.a.v@bk.ru

Аннотация

Статья посвящена возникающим на практике проблемам применения освобождения или отказа от применения освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость операций, установленных статьей 149 Налогового Кодекса РФ.

Как показывает практика, существует несколько проблем применения освобождения или отказа от применения освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость операций.

В настоящей статье перечислены основные правила применения статьи 149 НК РФ и основные ошибки налогоплательщиков в случае применения или отказа от применения права на освобождение от налогообложения. Также в статье отражена позиция Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой

службы РФ по вопросам толкования и применения статьи 149 НК РФ, приведена судебная практика по данному вопросу, даны рекомендации, позволяющие уменьшить налоговые риски при осуществлении операций не подлежащих налогообложению.

Annotation

This scientific article is devoted to the legal problems of the application of Article 149 of the Tax Code of the Russia Federation.

As practice shows, there are several problems of applying exemption or refusal to apply exemption from taxation of value added tax transactions.

This article lists the basic rules for the application of Article 149 of the Tax Code of the Russian Federation and the main mistakes of taxpayers in the case of the application or refusal to apply the right to exemption from taxation. The article also reflects the position of the Ministry of Finance of the Russian Federation, the Federal Tax Service of the Russian Federation on the interpretation and application of Article 149 of the Tax Code of the Russian Federation, court practice on this issue is given, recommendations are given to reduce tax risks when carrying out transactions that are not subject to taxation.

Ключевые слова: НДС, не подлежащие налогообложению, освобождаемые от налогообложения, передача для собственных нужд, заявительный порядок отказа от применения освобождения, пресекательный срок, налоговая льгота.

Keywords: VAT, not subject to taxation, exempt from taxation, transfer for own needs, declarative procedure for refusing to apply the exemption, pre-emptive period, tax relief.

Целью данной научной статьи является исследование проблем применения (отказа от применения) налогоплательщиками права на освобождение операций от налогообложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с процессуально-процедурными требованиями статьи 149 НК РФ, как правило, обусловленных невнимательностью налогоплательщика.

Задачами, которые позволяют достигнуть цель исследования являются выявление актуальных дискуссионных вопросов выбранной для исследования темы и формулирование резюмирующих ответов на них.

Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) налогом на добавленную стоимость на территории Российской Федерации, установлены статьей 149 Налоговым Кодексом Российской Федерации (далее - НК РФ). В указанной статье также установлена обязанность налогоплательщика по ведению раздельного учета облагаемых и необлагаемых операций, право налогоплательщика отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, заявительных характер такого отказа, а также основания освобождения от налогообложения.

По правилу, установленному статьей 149 НК РФ, не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) как операции по реализации перечисленных в статье 149 НК РФ товаров, работ и услуг, так и передача таких товаров, выполнение работ или оказание услуг для собственных нужд.

Сложность применения данного пункта заключается в отсутствие сегмента бухгалтерского учета, устанавливающего перечень или характеристики таких операции как «передача товаров, выполнение работ или оказание услуг для собственных нужд».

Перечисленные в пунктах 1-3 статьи 149 НК РФ, операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при условии соблюдения налогоплательщиком следующих требований статьи 149 НК РФ:

- Операции по реализации и передаче для собственных нужд товаров, выполнению работ, оказанию услуг признаются необлагаемыми (освобожденными от налогообложения) только в том случае, если местом реализации или передачи для собственных нужд признается территория Российской Федерации (пункты 1-3 статьи 149 НК РФ);
- Пунктом 6 статьи 149 НК РФ установлено право применения освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость только при наличии у

налогоплательщиков, осуществляющих перечисленные операции, лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- Налогоплательщик обязан вести раздельный учет операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения), посредством применения субсчетов к счетам бухгалтерского учета первого порядка (пункт 4 статьи 149 НК РФ).

Запрет на применение освобождения от налогообложения установлен только в отношении налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность по реализации названных выше товаров (работ, услуг) в интересах другого лица, в том числе по договору поручения, договору комиссии или агентскому договору (пункт 7 статьи 149 НК РФ).

По общему правилу, в случае внесения изменений в пункты 1-3 статьи 149 НК РФ налогоплательщик должен руководствоваться порядком определения налоговой базы или порядком освобождения от налогообложения, действовавшем на дату отгрузки товаров (работ, услуг) независимо от даты оплаты - предварительной или последующей (пункт 8 статьи 149 НК РФ).

Следует обратить особое внимание на установленный статьей 149 НК РФ порядок и основания отказа налогоплательщика от освобождения от налогообложения операций, перечисленных в пункте 3 статьи 149 НК РФ.

Как следует из пункта 5 статьи 149 НК РФ налогоплательщик вправе отказаться от права на освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость (приостановить его использование) при осуществлении операций, предусмотренных пунктом 3 статьи 149 НК РФ, заблаговременно уведомив налоговый орган об отказе (приостановлении) права.

В том случае, если налогоплательщик принял решение отказаться от права на освобождение от налогообложения, то ему нужно обратить внимание на следующие требования пункта 5 статьи 149 НК РФ:

- Налогоплательщик не вправе отказаться от освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость операций, перечисленных в пунктах 1 и 2 статьи 149 НК РФ;
- Отказ от освобождения от налогообложения операций по реализации (передаче для собственных нужд) товаров, работ и услуг, перечисленных в пункте 3 статьи 149 НК РФ, носит предварительный заявительный характер (письменное заявление подается в налоговый орган до первого числа налогового периода, в котором налогоплательщик планирует отказаться от права на освобождение);
- Налогоплательщик вправе заявить об отказе в применении права на освобождение от налогообложения (приостановлении такого права) в отношении операций, установленных как одним, так и несколькими подпунктами пункта 3 статьи 149 НК РФ.

Кроме того, стоит обратить внимание на срок, в течение которого налогоплательщик может осуществить отказ (или приостановить право освобождения от налогообложения). Пунктом 5 статьи 149 НК РФ установлен минимальный срок отказа или приостановления от освобождения от налогообложения операций – один год, а также право на осуществление отказа в течение ряда лет, но не предусмотрено право налогоплательщика на восстановление права на освобождение от налогообложения до окончания заявленного им срока отказа (приостановления). Учитывая невозможность учесть все последствия принятых налогоплательщиком решений в течение ряда лет считаю целесообразным установление (заявление) налогоплательщиком минимального срока отказа от освобождения от налогообложения (один год) с последующим продлением.

Как было сказано выше, отказ налогоплательщика от права на освобождение от налогообложения носит предварительный заявительный (уведомительный) характер.

По мнению налогового органа право на отказ (приостановление) от освобождения от налогообложения возникает только после письменного

обращения налогоплательщика в налоговый орган в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения (письмо ФНС России от 26.08.2010 № ШС-37-3/10064, [4] письмо Минфина России от 12.11.2015 № 03-07-14/65155, [3] письмо ФНС России от 17.07.2015 № СА-4-7/12693@). [5]

Вплоть до 2017 года суды при разрешении споров по данному вопросу руководствовались разъяснениями налогового органа и определением Верховного Суда РФ от 29.09.2014 № 305-КГ14–1990 по делу № А40-139691/2013, [1] полагая, что упомянутый порядок отказа строго регламентирован пунктом 5 статьи 149 НК РФ и не требует расширительного толкования, то есть отказаться от использования права на освобождение требуется до начала налогового периода, в котором налогоплательщик будет исчислять налог по общим правилам. При этом, мнение большинства налогоплательщиков о том, что установленный нормой срок для подачи заявления не является пресекательным, как налоговый орган, так и суд считали основанным на ошибочном толковании положений закона.

Судебная практика по данному вопросу изменилась только после принятия Верховным Судом РФ определения № 305-КГ16-14941 от 21.02.2017 по делу №А40-89628/2015, [2] согласно которому в качестве письменного заявления (заявления, составленного в электронной форме) о применении или отказе в применении налоговых льгот в соответствии с положениями пункта 1 статьи 80 Налогового кодекса РФ может рассматриваться налоговая декларация. Кроме того, установленный пунктом 5 статьи 149 НК РФ срок направления заявления об отказе (приостановлении) пресекательным не является, негативные последствия его пропуска Налоговым Кодексом РФ не определены и, как было отмечено в пункте 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», [6] право на налоговую льготу, не использованную в

предыдущих налоговых периодах, налогоплательщик может реализовать, в том числе, путем подачи уточненной налоговой декларации.

Действительно, пункт 1 статьи 80 НК РФ гласит – «Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога».

То есть, налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о примененных (не примененных) им в отчетном периоде налоговых льготах. Но, в связи с этим возникает несколько вопросов о правомерности и последствиях такого «заявления» в случае фактического или последующего отказа налогоплательщика от освобождения налогообложения, установленного статьей 149 НК РФ, а именно:

- Является ли освобождение от налогообложения операций по реализации конкретных товаров (работ, услуг) налоговой льготой в понимании статьи 56 НК РФ? При ответе на данный вопрос следует учесть пункт 14 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» [7] (далее - Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33) из которого следует, что указанные в статье 149 НК РФ специальные правила налогообложения операций не всегда могут быть признаны налоговой льготой, так как в силу статьи 56 НК РФ льготой признается преимущество определенной категории лиц по сравнению с другими лицами, совершающими такие же операции. Статьей же 149 НК РФ установлены операции, не подлежащие налогообложению вне зависимости от категории совершающих их лиц.

- Вправе ли налогоплательщик в отсутствие письменного отказа применять налоговые вычеты по операциям, освобожденным от налогообложения, в том числе, в случае выставления им покупателю счета-фактуры с выделением

суммы налога на добавленную стоимость и возникновения обязанность по уплате налога в соответствии с пунктом 5 статьи 173 НК РФ? Однозначного ответа на данный вопрос также не существует, хотя в настоящее время суды в большинстве случаев руководствуются пунктом 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 они в котором указано, что если на лицо, в случае применения пп. 2 п. 5 ст. 173 НК РФ, возлагается обязанность по уплате налога на добавленную стоимость, то оно признается налогоплательщиком, и следовательно, это лицо вправе применить и налоговые вычеты по товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для осуществления операций, с которых исчислен налог на добавленную стоимость.

- И наконец, может ли быть признан правомерным ретроспективный (последующий) отказ налогоплательщика от освобождения от налогообложения в случае корректировки показателей в отчетном периоде? Представляется спорным мнение большинства специалистов о правомерности такого отказа, особенно с учетом положений статьи 6 НК РФ в части необходимости буквального толкования конкретных положений Кодекса в каждом случае выбора налогоплательщиком той или иной системы налогообложения, применения или отказа от применения исключительных прав, преимуществ или льгот.

Вывод: Принимая решение о применении или отказе от применения освобождения от налогообложения, установленного статьей 149 НК РФ, налогоплательщику следует заблаговременно учесть все возможные последствия такого решения и своевременно уведомить о принятом решении налоговый орган, не надеясь на изменчивую судебную практику.

Литература:

1. Определение Верховного Суда РФ от 29.09.2014 № 305-КГ14-1990 по делу № А40-139691/2013 // СПС «КонсультантПлюс».

2. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 21.02.2017 № 305-КГ16-14941 по делу №А40-89628/2015 // СПС «КонсультантПлюс».
3. Письмо Министерства Финансов Российской Федерации от 12.11.2015 № 03-07-14/65155 // СПС «КонсультантПлюс».
4. Письмо Федеральной Налоговой службы Российской Федерации от 26.08.2010 № ШС-37-3/10064 // СПС «КонсультантПлюс».
5. Письмо Федеральной Налоговой службы Российской Федерации от 17.07.2015 № СА-4-7/12693@ // СПС «КонсультантПлюс».
6. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».
7. Постановление 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» // СПС «КонсультантПлюс».

Literature:

1. Determination of the Supreme Court of the Russian Federation dated 09.29.2014 No. 305-KG14-1990 in case № A40-139691 / 2013 // SPS «ConsultantPlus».
2. Determination of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated February 21, 2017 № 305-KG16-14941 in case № A40-89628 / 2015 // SPS «ConsultantPlus».
3. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 12.11.2015 № 03-07-14 / 65155 // SPS «ConsultantPlus».
4. Letter of the Federal Tax Service of the Russian Federation dated August 26, 2010 № ШС-37-3 / 10064 // SPS «ConsultantPlus».
5. Letter of the Federal Tax Service of the Russian Federation dated July 17, 2015 № SA-4-7 / 12693 @ // SPS «ConsultantPlus».

6. Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of July 30, 2013 № 57 "On some issues arising from the application by arbitration courts of Part One of the Tax Code of the Russian Federation" // SPS «ConsultantPlus».
7. Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of 05/30/2014 № 33 «On some issues arising from arbitration courts when considering cases related to the collection of value added tax" // SPS «ConsultantPlus».