

## Налоговое законодательство

**Федеральный закон от 21.11.2022 № 443-ФЗ «О внесении изменений в статью 4 части первой, часть вторую НК РФ и отдельные законодательные акты РФ»**

Указанным федеральным законом вносятся многочисленные изменения в налоговое законодательство, в том числе предусматривающие меры поддержки мобилизованных граждан и граждан, проходящих военную службу по контракту.

В частности, внесенными дополнениями освобождаются от налогообложения НДФЛ:

— доходы, получаемые от реализации (погашения) акций, облигаций российских организаций, инвестиционных паев, при условии, что на дату их реализации (погашения) они непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более одного года и в отношении их соблюдается одно из следующих условий:

акции, облигации российских организаций, инвестиционные паи относятся к ценным бумагам, обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, и в течение всего срока владения налогоплательщиком такими ценными бумагами являются ценными бумагами высокотехнологического (инновационного) сектора экономики;

акции, облигации российских организаций, инвестиционные паи на дату их при-

обретения налогоплательщиком относятся к ценным бумагам, не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, и на дату их реализации указанным налогоплательщиком или погашения относятся к ценным бумагам, обращающимся на организованном рынке ценных бумаг и являющимся ценными бумагами высокотехнологического (инновационного) сектора экономики (п. 17.2-1 ст. 217. НК РФ);

— доходы в связи с прекращением обязательства по кредитному договору (договору займа) по основаниям, указанным в ст. 2 Федерального закона от 07.10.2022 № 377-ФЗ (например, в случае гибели (смерти) военнослужащего, если он погиб (умер) при выполнении задач в период проведения специальной военной операции) (п. 62.3 НК РФ);

— доходы в виде денежных средств и (или) иного имущества, безвозмездно полученных лицами, призванными на военную службу по мобилизации в ВС РФ или проходящими военную службу по контракту либо заключившими контракт о пребывании в добровольческом формировании, и (или) налогоплательщиками, являющимися членами семей указанных лиц, при условии, что такие доходы связаны с прохождением военной службы по мобилизации указанных лиц и (или) с заключенными указанными лицами контрактами (п. 93 ст. 217 НК РФ).

От налогообложения НДС освобождается безвозмездная передача имущества физическому лицу, доходы от получения которого освобождены от налогообложения НДС в соответствии с п. 93 ст. 217 НК РФ.

В отношении налога на прибыль организаций указанным законом:

- перечень внереализационных расходов дополнен расходами в виде безвозмездно переданных денежных средств и (или) иного имущества, указанных в п. 93 ст. 217 НК РФ;
- к безнадежным долгам отнесены суммы денежных обязательств, которые прекращены по основаниям, указанным в ст. 2 Федерального закона от 07.10.2022 № 377-ФЗ (например, в случае признания военнослужащего инвалидом I группы в связи с выполнением им задач в период проведения специальной военной операции) (распространяется на правоотношения, возникшие с 24.02.2022);
- до 2030 года сохраняется распределение суммы налога на прибыль между федеральным и региональным бюджетами в размере 3% и 17 % соответственно.

Кроме того, указанным законом от обложения страховыми взносами освобождаются выплаты плательщиками в виде безвозмездно переданных денежных средств и (или) иного имущества работникам, призванным на военную службу по мобилизации в ВС РФ или проходящим военную службу по контракту либо по контракту о пребывании в добровольческом формировании, при условии, что указанные выплаты связаны с прохождением военной службы по мобилизации или с указанными контрактами.

Также законом для налогоплательщиков, при-

меняющих УСН, расширен перечень расходов, уменьшающих полученные доходы (п. 1 ст. 346.16 НК РФ), в частности, на расходы в виде безвозмездно переданных денежных средств и (или) иного имущества, указанных в п. 93 ст. 217 НК РФ

Действие вышеуказанных положений (кроме положения о безнадежных долгах) распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2022 года.

#### **Проект Федерального закона № 232775-8 «О внесении изменения в статью 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»**

23.11.2022 г. Государственной Думой ФС РФ в первом чтении принят законопроект, предусматривающий расширение перечня не облагаемых НДС операций.

В настоящий момент от НДС освобождена передача исключительных прав на программы для ЭВМ и базы данных, включенные в единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных, а также прав на использование таких программ и баз данных (включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности) (абз. 1 подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ). Законопроект предлагает распространить данное освобождение на программы, включенные в единый реестр результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ военного, специального или двойного назначения.

## НДС

---

### Письмо Минфина России от 02.11.2022 № 03-07-11/106726

Минфин России разъяснил, что при реализации услуг по предоставлению в аренду жилых зданий (помещений), в которых будут размещены гостиничные номера, налоговая ставка по НДС в размере 0 % применяется при условии, что данные объекты недвижимого имущества:

- 1) введены в эксплуатацию (в том числе после реконструкции) после 01.01.2022;
- 2) соответствуют виду объектов туристской индустрии, поименованному в Перечне видов объектов туристской индустрии, утвержденном приказом Ростуризма от 05.07.2022 № 307-Пр-22;
- 3) включены в реестр объектов туристской индустрии.

### Письмо Минфина России от 11.11.2022 № 03-07-11/109879

Согласно абзацу второму п. 5 ст. 171 НК РФ, вычетам подлежат суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

По мнению Минфина России, прекращение обязательства налогоплательщика по возврату сумм предварительной оплаты (частичной оплаты) путем проведения зачета встречного однородного требования признается возвра-

том сумм предварительной оплаты (частичной оплаты).

Соответственно, в случае если договор, по которому налогоплательщиком от заказчика были получены суммы предварительной оплаты (частичной оплаты), расторгается и обязательство налогоплательщика по возврату сумм такой оплаты (частичной оплаты) прекращается путем проведения зачета встречного однородного требования, то суммы НДС, исчисленные и уплаченные в бюджет налогоплательщиком при получении сумм предварительной оплаты (частичной оплаты), принимаются к вычету в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с отказом от работ, но не позднее одного года с даты такого отказа.

Кроме того, ведомство отметило, что если согласно п. 12 ст. 171 НК РФ суммы НДС по перечисленной предварительной оплате (частичной оплате) принимались заказчиком к вычету, то правопреемнику заказчика необходимо на основании подп. 3 п. 3 и абз. первого и второго п. 3.1 ст. 170 НК РФ восстановить для уплаты в бюджет суммы налога по предварительной оплате, в отношении которой проведен вышеуказанный зачет.

### Письмо Минфина России от 14.11.2022 № 03-07-11/110368

В указанном письме Минфин России сообщает, что в случае, если в счете-фактуре, выставленном при получении оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящей поставки товаров, налогообложение которых осуществляется с применением налоговых ставок в размере как 10, так и 20 %, была указана ставка 20/120,

то вычет НДС осуществляется в размере налога, исчисленного при отгрузке товаров.

По мнению Минфина России, разница между суммой НДС, уплаченной в отношении оплаты (частичной оплаты), полученной в счет предстоящей поставки товаров, и суммой налога, исчисленной при отгрузке товаров, может быть зачтена (возвращена) в порядке, предусмотренном ст. 78 НК РФ.

**Письмо ФНС России от 28.11.2022 № СД-4-3/15979@**

ФНС России дала разъяснения относительно применения налоговой ставки по НДС в размере 0% в отношении сопутствующих услуг, оказываемых ресторанами и кафе с полным ресторанным обслуживанием, кафетериями, ресторанами быстрого питания и самообслуживания, при предоставлении гостиницей и

иными средствами размещения мест для временного проживания.

Ведомство указало, что если при реализации услуг по предоставлению мест для временного проживания в цену номера включены услуги питания, поименованные в разделах VII-VIII приложения № 4 к Положению о классификации гостиниц, утвержденному постановлением Правительства РФ от 18.11.2020 № 1860, то применяется налоговая ставка НДС в размере 0%.

В отношении услуг общественного питания, реализуемых через объекты общественного питания, входящие в состав гостиницы, но не включенных в цену номера при реализации услуг по предоставлению мест для временного проживания, применение налоговой ставки в размере 0% подп. 19 п. 1 ст. 164 НК РФ не предусмотрено.

## Налог на прибыль

---

**Письмо Минфина России от 03.11.2022 № 03-03-06/2/107386**

Минфин России отметил, что электронные образы документов (копии), выгруженные с официальных сервисов, скриншоты информации, размещенной в государственных информационных системах, не могут быть использованы налогоплательщиками в качестве единственного и достаточного документального подтверждения правомерности отнесения задолженности к безнадежной, поскольку не отвечают требованиям к первичным учетным документам.

Вместе с тем информация, полученная из указанных источников, может использоваться для подтверждения отнесения задолженности к безнадежной.

**Письмо Минфина России от 17.10.2022 № 03-03-06/2/100542**

Минфин России дал разъяснения относительно применения организацией, осуществляющей образовательную деятельность, налоговой ставки 0% по налогу на прибыль организаций при получении процентов от размещения средств на депозитных счетах и доходов в виде положительных курсовых разниц.

Согласно подп. 2 п. 3 ст. 284.1 НК РФ одним из условий применения налоговой ставки 0% является наличие у организации за налоговый период доходов от осуществления образовательной деятельности, а также от выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, учитываемых при определении налоговой базы в соответствии с гл. 25 НК РФ, которые должны состав-

лять не менее 90% ее доходов.

Поскольку доходы в виде процентов, полученных от размещения временно свободных денежных средств на депозитных счетах и в виде положительных курсовых разниц, возникающих от переоценки денежных средств, размещенных на валютном счете, не связаны с реализацией образовательных программ, указанные доходы не учитываются в составе доходов, полученных от осуществления образовательной деятельности.

#### Письмо Минфина России от 08.11.2022 № 03-03-06/1/108245

Минфин России, давая разъяснения относительно формирования первоначальной стоимости основного средства (далее – ОС), включенного в единый реестр российской радиоэлектронной продукции, относящегося к сфере искусственного интеллекта (п. 1 ст. 257 НК РФ), и нематериальных активов (далее – НМА) в виде исключительных прав на программы для ЭВМ и базы данных, включенные в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных, относящиеся к сфере искусственного интеллекта (п. 3 ст. 257 НК РФ), указал следующее.

С 01.01.2023 пп. 1 и 3 ст. 257 НК РФ в редакции Федерального закона от 14.07.2022 № 323-ФЗ дополняются положениями, согласно которым при формировании первоначальной стоимости вышеуказанных ОС и НМА налогоплательщик вправе учитывать указанные расходы с применением коэффициента 1,5.

Учитывая положения ст.ст. 259.1 и 259.2 НК РФ, первоначальная стоимость ОС и НМА должна быть определена на дату ввода соответствующего амортизируемого имущества в эксплуатацию. В связи с этим вышеуказанные

положения пп. 1 и 3 ст. 257 НК РФ в редакции Федерального закона от 14.07.2022 № 323-ФЗ могут распространяться только на те ОС и НМА, которые будут введены в эксплуатацию начиная с 01.01.2023 г.

В свою очередь, поскольку применение положений пп. 1 и 3 ст. 257 НК РФ в редакции Федерального закона от 14.07.2022 № 323-ФЗ будет являться для налогоплательщика правом, их применение будет возможно начиная с того налогового периода, учетной политикой для целей налогообложения на который будут предусмотрены соответствующие положения.

Также Минфин разъяснил, что с 01.01.2023 в отношении НМА в виде исключительных прав на программы для электронных вычислительных машин и базы данных, включенные в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных, налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 3. При этом данное положение не будет распространяться на нематериальные активы, срок полезного использования которых определен налогоплательщиком самостоятельно.

Минфин указал, что специальный коэффициент к основной норме амортизации может применяться с 01.01.2023 только в тех отчетных (налоговых) периодах, в течение которых такие программы для электронных вычислительных машин и базы данных будут находиться в едином реестре российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных. При этом его применение не зависит от даты ввода в эксплуатацию соответствующего объекта нематериального актива.

Также Минфин России отметил, что применение указанного специального коэффициента

будет являться для налогоплательщика правом, поэтому решение о его применении, а также конкретный размер соответствующего специального коэффициента должны быть отражены в учетной политике организации.

**Письмо Минфина России от 14.11.2022 № 03-03-06/1/110896**

Согласно позиции Минфина России, имущество (служебная квартира), используемое в производственной деятельности для проживания в ней вахтового (командированного) персонала, является амортизируемым.

**Письмо Минфина России от 03.11.2022 № 03-03-06/1/107451**

Минфин России напомнил, что для применения пониженной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций (п. 1.15 ст. 284 НК РФ) и пониженных тарифов страховых взносов (п. 5 ст. 427 НК РФ) российская организация, осуществляющая деятельность в области ИТ, должна:

иметь документ о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области ИТ;

выполнять условие о необходимой 70 % доле доходов от деятельности в области ИТ в сумме всех доходов организации.

При этом ведомство отметило, что российская ИТ-организация должна учитывать в необходимой доле доходов от деятельности в области ИТ доходы от такой деятельности независимо от места ее осуществления.

**Письмо Минфина России от 09.11.2022 № 03-03-06/1/108933**

Минфин России указал, что доходы в виде субсидий, кроме субсидий, полученных в рамках возмездного договора, не включаются в сумму доходов ИТ-организации для целей применения пониженной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций (п. 1.15 ст. 284 НК РФ) и пониженных тарифов страховых взносов (п. 5 ст. 427 НК РФ).

## НДФЛ

---

**Письмо Минфина России от 27.10.2022 № 03-04-06/104398**

Минфин России разъяснил, что поскольку выплата денежных компенсаций работникам при нарушении работодателем установленного срока выплаты заработной платы относится к мерам материальной ответственности работодателя за нарушение договорных обязательств перед работниками и не является возмещением затрат работников, связанных с исполнением ими трудовых обязанностей, то указанная компенсация подлежит обложению НДФЛ в установленном порядке.

При этом Минфин указал, что вышеуказанный

доход налогоплательщика подлежит обложению НДФЛ как в период действия трудового договора, так и в случае его выплаты на основании решения суда после прекращения трудового договора.

**Письмо ФНС России от 09.11.2022 № БС-4-11/15099@**

В отношении порядка исчисления и уплаты НДФЛ с дохода в виде заработной платы (оплаты труда), полученного сотрудниками организации в 2023 году, ФНС России сообщила следующее.

С 01.01.2023 дата фактического получения дохода в денежной форме в виде оплаты труда определяется в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц.

Согласно п. 6 ст. 226 НК РФ (в редакции Федерального закона от 14.07.2022 № 263-ФЗ) налоговые агенты с 01.01.2023 обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога за период с 23-го числа предыдущего месяца по 22-е число текущего месяца не позднее 28-го числа текущего месяца.

Перечисление налоговыми агентами сумм налога, исчисленного и удержанного за период с 1 по 22 января, осуществляется не позднее 28 января, за период с 23 по 31 декабря не позднее последнего рабочего дня календарного года.

Налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту учета расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), за первый квартал 2023 года по форме, утвержденной приказом ФНС России от 15.10.2020 № ЕД-7-11/753@.

## Страховые взносы

---

Письмо ФНС России от 01.11.2022 № БС-4-11/14737@

ФНС России дала разъяснения по вопросу освобождения от уплаты страховых взносов плательщиков, не производящих выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, мобилизованных в соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 21.09.2022 № 647.

ФНС России сообщила, что освобождение от уплаты страховых взносов в фиксированном размере для указанных плательщиков будет предоставляться по данным Минобороны России в беззаявительном порядке (проактивно) на федеральном уровне, без истребования подтверждающих документов.

Письмо Минфина России от 25.10.2022 № 03-15-06/103182

Минфин России дал разъяснения относительно применения пониженных тарифов страховых взносов организацией, применяющей УСН, осуществляющей деятельность в области ИТ.

Министерство указало, что ИТ-организация вправе применять пониженные тарифы страховых взносов (п. 5 ст. 427 НК РФ), если выполняет одновременно оба указанных условия: об аккредитации и 70% доле доходов от ИТ-деятельности, независимо от применяемого ею налогового режима, в том числе в случае применения УСН.

## Специальные налоговые режимы

---

Письмо Минфина России от 14.11.2022 № 03-11-10/110702

Минфин России напомнил, что по общему правилу утрата статуса индивидуального предпринимателя, применяющего УСН, озна-

чает одновременное прекращение применения УСН.

Таким образом, в случае если индивидуальный предприниматель прекратил деятельность в качестве индивидуального предпринимате-

ля, а затем встал на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика НПД, то уведомление о прекращении применения УСН указанным налогоплательщиком НПД может не представляться.

При этом датой прекращения индивидуальным предпринимателем применения УСН следует считать дату постановки на учет в качестве налогоплательщика НПД.

## Валютное законодательство

---

### Указ Президента РФ от 23.11.2022 № 845

До 31.12.2023 включительно продлен запрет на осуществление без получения разрешений Банка России операций:

- по оплате резидентом доли, вклада, пая в имуществе (уставном или складочном капитале, паевом фонде кооператива) юридического лица - нерезидента;
- по взносу резидентом нерезиденту в рамках выполнения договора простого товарищества с инвестированием в форме

капитальных вложений (договора о совместной деятельности).

Тем не менее указанные запреты можно по-прежнему не соблюдать, получив индивидуальное разрешение Банка России, определенное Решением Рабочей группы Банка России от 23.06.2022 № ПРГ-12-4/1383.

## Судебная практика

---

### Постановление АС Московского округа от 12.09.2022 № Ф05-16890/2022 по делу № А40-213006/2021

Общество направило по ТКС декларацию по НДС за II квартал 2021 года 30.06.2021 г., в последний день квартала, в которой истекал 3-х летний срок для возмещения суммы НДС по счету-фактуре от 30.06.2018 г.

02.07.2021 г. Обществом получено уведомление об отказе в приеме налоговой декларации с указанием, что налоговый (отчетный) период, за который представляется декларация, не наступил.

В июле 2021 года Обществом была направлена декларация по НДС за II квартал 2021 с номером корректировки 1 (уточненная декларация), однако налоговый орган также от-

казал в ее приеме по причине отсутствия сведений о первичной декларации.

Посчитав решение налогового органа об отказе в приеме налоговой декларации за II квартал 2021 года, поданной 30.06.2021 г., незаконным и необоснованным, Общество обратилось в арбитражный суд.

Суды трех инстанций заняли позицию налогового органа, указав, что моментом возникновения обязанности по представлению налоговой декларации за налоговый (отчетный) период является следующий день после дня окончания соответствующего налогового (отчетного) периода (п. 5 ст. 174 НК РФ). В свою очередь, информация о налоговой базе и сумме исчисленного налога, отраженная в налоговых декларациях, представленных до



завершения соответствующего налогового (отчетного) периода, является предположительной (мнимой).

Кроме того, суды подчеркнули, что налоговые декларации, представленные до завершения соответствующего налогового (отчетного) периода и содержащие предположительные (мнимые) показатели, не имеют юридического значения и не подлежат налоговой проверке, поскольку не соответствуют понятию налоговой декларации, установленному положениями п. 1 ст. 80 НК РФ.

При этом довод Общества о том, что его действия по представлению налоговой декларации по НДС за 2 квартал 2021 года в последний день второго квартала 2021 года - 30.06.2021, обусловлены возможным наступлением неблагоприятного события отказа в возврате излишне уплаченного налога за 2 квартал 2018 в связи с пропуском трехлетнего срока, установленного п. 2 ст. 173 НК РФ, был отклонен судами в виду следующего.

В соответствии с НК РФ налоговый период по НДС устанавливается как квартал, соответственно, налоговые обязательства формируются за указанный период времени (квартал) с учетом заявленных вычетов, обязанность по уплате возникает по окончании квартала, соответственно более раннее представление декларации не позволяет сформировать указанные обязательства в таком виде, как определяет закон.

Ссылаясь на нормы ст.ст. 81, 163, п. 2 ст. 173, п. 5 ст. 174 НК РФ, суды указали, что Общество могло воспользоваться налоговым вычетом в том налоговом периоде, когда у него возникло такое право, а также правом заявить налоговый вычет в течение трех лет после окончания соответствующего налогового периода, в котором у него возникло ука-

занное право.

Также суды указали, что в материалы дела Обществом не представлено доказательств существования объективных и уважительных обстоятельств, препятствовавших реализации Обществом права на возмещение НДС с момента истечения трехлетнего срока, предусмотренного п. 2 ст. 173 НК РФ относительно II квартала 2018 года, в частности, в связи с невыполнением налоговым органом возложенных на него обязанностей или с невозможностью получить возмещение, несмотря на своевременно предпринятые к тому действия со стороны налогоплательщика. У Общества имелось достаточно времени для подачи соответствующей уточненной декларации в пределах установленного трехлетнего срока, отсутствие объективных причин для своевременной ее подачи.

Суды сослались на Определение от 27.10.2015 № 2428-О, в котором Конституционный Суд РФ также отметил, что возмещение НДС возможно, в том числе за пределами установленного п. 2 ст. 173 НК РФ срока, если реализации права налогоплательщика в течение этого срока препятствовали обстоятельства, связанные, в частности, с невыполнением налоговым органом возложенных на него обязанностей или с невозможностью получить возмещение, несмотря на своевременно предпринятые к тому действия со стороны налогоплательщика.

Таким образом, как указали суды, разрешение вопроса о правомерности предоставления налогоплательщику права на применение налогового вычета по НДС с учетом предусмотренного законодателем срока на его реализацию осуществляется правоприменительными органами исходя из фактических обстоятельств конкретного дела, позволяющих установить соответствующий налоговый пери-

од, с которым связано начало течения указанного срока, а также обстоятельств, препятствовавших его соблюдению.

С учетом изложенного суды пришли к выводу, что довод налогоплательщика о том, что отказ налогового органа в приеме налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за 2-й квартал 2021, поданной Заявителем 30.06.2021, противоречит нормам материального права, основан на неверном толковании норм материального права и неверном толковании разъяснений высших судов и действующей судебной практики.

#### **Решение Арбитражного суда г. Москвы от 08.11.2022 по делу № А40-154659/22**

В августе 2020 года и ноябре 2021 года Общество ввезло на территорию РФ средства для волос (далее – Товар), задекларировав их. Таможенная стоимость ввезенного Товара была определена и заявлена Обществом с использованием метода по стоимости сделки с ввозимыми товарами (метод 1) в соответствии со ст. 39 ТК ЕАЭС.

Кроме того, в соответствии со ст. 40 ТК ЕАЭС Общество включило в таможенную стоимость ввозимого Товара сумму лицензионных платежей по лицензионным договорам на использование ряда товарных знаков в Порядке отложенного определения таможенной стоимости товаров, утвержденном Решением Коллегии ЕЭК от 19.06.2018 № 103.

Применение Обществом Порядка отложенного определения таможенной стоимости товаров было связано с тем, что на момент декларирования ввозимого Товара сумма лицензионных платежей была неизвестна: она выясняется лишь после того, как лицензионное вознаграждение будет исчислено Обществом – по результатам чистых продаж за месяц.

Первоначально в таможенных декларациях Общество определило таможенную стоимость на основании расчетных (предварительных) сумм лицензионных платежей. Однако после получения точных сведений о размере лицензионных платежей Общество направило в таможенный орган письма с приложением документов, подтверждающих точную сумму лицензионных платежей за август 2020 года и ноябрь 2021 года.

Помимо прочего, при выплате лицензиару лицензионных платежей Общество в соответствии с требованиями НК РФ уплатило в бюджет соответствующие суммы НДС. Указанные суммы НДС Обществом в таможенную стоимость ввезенных товаров не включались (в связи с отсутствием законодательно установленной обязанности).

Таможенный орган же посчитал, что в таможенную стоимость задекларированных Товаров должны быть включены суммы НДС, исчисленные с общей суммы лицензионных платежей и уплаченные Обществом, действующим в качестве налогового агента, в российский бюджет. В связи с этим с Общества дополнительно были взысканы суммы таможенных платежей и пени по таможенным декларациям августа 2020 года и ноября 2021 года.

Общество обжаловало решение таможенного органа в суд. Суд первой инстанции, отменяя решение таможенного органа, указал следующее.

Действующее таможенное законодательство не устанавливает, что взимаемые в стране ввоза в установленном порядке налоги с лицензионного платежа должны увеличивать или уменьшать таможенную стоимость ввезенных товаров. В таможенной стоимости учитывается собственно сумма лицензионного платежа, определяемая в соответствии с условиями ли-

лицензионного договора покупателя импортного товара с правообладателем.

Следует учитывать, что НДС является косвенным налогом, т.е. налогом на потребление и фактически взимается с покупателя товаров (работ или услуг) дополнительно к стоимости реализуемых ему товаров (работ, услуг) и перечисляется продавцом в бюджет. НДС добавляется к стоимости и не формирует часть цены товара, которая может считаться экономическим доходом или выручкой продавца.

В случае, когда обязанности по перечислению НДС в бюджет возложены на налогового агента (налогоплательщик не может исполнить данную обязанность самостоятельно), НК РФ установлены особенности определения налоговой базы по НДС - в таком случае налоговая база по НДС определяется как сумма доходов от реализации с учетом налога.

При этом особенности определения налоговой базы по НДС в зависимости от фактических обстоятельств не могут оказывать влияния на гражданско-правовые отношения между продавцом и покупателем с точки зрения формирования цены реализуемого актива, то есть без согласия на то сторон увеличивать или уменьшать согласованную по договору цену/стоимость услуг иностранного исполнителя по сравнению с ситуацией, когда услуги реализуются российским лицом.

Таким образом, расчетное и одностороннее «увеличение стоимости» покупателем – налоговым агентом исключительно для целей определения налоговой базы по НДС не изменяет цену товаров (работ, услуг) по договору.

Поскольку Общество выступает налоговым агентом, в рассматриваемой ситуации происходит не изменение (увеличение) размера

лицензионного платежа по лицензионному договору, а искусственное (расчетное) увеличение стоимости исключительно для целей определения налоговой базы по НДС и только в целях уплаты НДС (т.е. данное действие не приводит к получению лицензиаром экономического дохода в большем размере, а также не влияет на базу для исчисления иных налогов, в том числе налога на прибыль).

В силу того, что пп. 7 п. 1 ст. 40 ТК ЕАЭС предусматривает, что в состав таможенной стоимости ввозимых товаров добавляется сумма лицензионного платежа, то для определения размера такого платежа необходимо руководствоваться условиями договора, а также положениями гражданского законодательства РФ, а не порядком определения налоговой базы, предусмотренной исключительно в целях гл. 21 НК РФ.

Как указал суд, включение в таможенную стоимость ввозимых товаров суммы НДС приводит к взиманию налога с налога: НДС взимается с суммы лицензионного платежа и впоследствии НДС взимается с таможенной стоимости ввозимых товаров, включающей НДС с лицензионного платежа. Кроме того, признание того, что «агентский» НДС формирует часть лицензионного платежа (с точки зрения гражданского законодательства) привела бы и к уплате налога на прибыль с НДС.

Данный подход, согласно позиции суда, противоречит базовым принципам налогообложения, согласно которым сам налог не может формировать объект налогообложения.

На основании изложенного суд признал решение таможенного органа незаконным.

В настоящее время решение суда обжалуется таможенным органом в 9ААС.

## Эксперты

---



### Инна Бацылева

---

Партнер

[batsyleva@bsh-cons.ru](mailto:batsyleva@bsh-cons.ru)

+7 (495) 743-51-90 (доб.2202)



### Елена Лекарова

---

Руководитель отдела  
налогового консультирования

[lekarova@bsh-cons.ru](mailto:lekarova@bsh-cons.ru)

+7 (495) 743-51-90 (доб.2200)

Москва, ул. Б. Грузинская,  
д. 30а, стр. 1

+7 (495) 743-51-90  
[info@bsh-cons.ru](mailto:info@bsh-cons.ru)  
[bsh-cons.ru](http://bsh-cons.ru)