

ДАЙДЖЕСТ НАЛОГОВЫХ НОВОСТЕЙ № 346¹ 1 февраля 2021 года – 7 февраля 2021 года

1. Письма Минфина России и ФНС России.....	2
1.1. Налог на добавленную стоимость.....	2
<i>С 01.01.2021 передача прав на использование ПО, не включенного в единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных, облагается НДС.</i>	<i>2</i>
1.2. Налог на доходы физических лиц	2
<i>Проценты по вкладам (остаткам на счетах) в банках при расчете НДФЛ учитываются в том налоговом периоде, в котором они фактически получены.</i>	<i>2</i>
2. Судебная практика.....	3
2.1. Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ	3
<i>Стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, которые по своему существу являются ремонтом, учитывается при расчете налога на прибыль в качестве расхода на ремонт.....</i>	<i>3</i>
<i>Презумпция экономической неоправданности затрат налогоплательщика на улучшения арендованного имущества при расторжении договора аренды в отсутствие компенсации со стороны собственника не исключает права доказывать их обоснованность исходя из обстоятельств конкретного дела.</i>	<i>3</i>
<i>Возврат унитарному предприятию имущества в улучшенном состоянии при расторжении договора аренды как операция, не облагаемая НДС, по общему правилу влечет необходимость восстановления НДС, за исключением случаев, когда налогоплательщик имел намерение окупить произведенные им капитальные вложения в течение срока аренды, и, если улучшения не имели экономической ценности для собственника.</i>	<i>5</i>
<i>В целях исчисления НДС местом оказания вспомогательных услуг, обеспечивающих техническую возможность оказания основных услуг, определяется по месту реализации основных услуг.....</i>	<i>5</i>

¹ В дайджест включаются за соответствующую неделю наиболее интересные Письма Минфина России, ФНС России, Определения Верховного Суда РФ о передаче (об отказе в передаче) кассационных жалоб для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ, Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ, а также выборочно практика Арбитражного суда г. Москвы по налоговым спорам.

1. Письма Минфина России и ФНС России

1.1. Налог на добавленную стоимость

Письма Минфина России от 20.01.2021 № 03-07-08/2643 и от 20.01.2021 № 03-07-08/2642

С 01.01.2021 передача прав на использование ПО, не включенного в единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных, облагается НДС.

С 01.01.2021 освобождение от НДС применяется в отношении услуг по передаче исключительных прав и прав на использование программ для ЭВМ и баз данных, включенных в единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Условием для освобождения от НДС этих операций является включение программного обеспечения в единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных.

1.2. Налог на доходы физических лиц

Письмо Минфина России от 26.01.2021 № 03-04-05/4491

Проценты по вкладам (остаткам на счетах) в банках при расчете НДФЛ учитываются в том налоговом периоде, в котором они фактически получены.

С 01.01.2021 в отношении процентов, полученных по вкладам (остаткам на счетах) в банках, находящихся на территории РФ, налоговая база определяется как превышение процентов над суммой процентов, рассчитанной как произведение 1 млн руб. и ключевой ставки Банка России, действующей на первое число налогового периода (п. 1 ст. 214.2 НК РФ).

При определении налоговой базы не учитываются проценты по вкладам (остаткам на счетах), процентная ставка по которым в течение всего налогового периода не превышает 1% годовых, а также по счетам эскроу.

По общему правилу при получении доходов в денежной форме дата фактического получения дохода определяется как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц (пп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ).

Если же по условиям договора, стороной которого является клиент банка, проценты зачисляются банком в счет пополнения того же вклада клиента, то доход в виде таких процентов учитывается в налоговом периоде, в котором произведено указанное зачисление процентов.

2. Судебная практика

2.1. Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ

Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ № [309-ЭС20-16872](#) от 01.02.2021 по делу № [А76-8895/2019](#) АО «Промышленная группа «Метран» (председательствующий судья Иваненко Ю.Г., судьи Завьялова Т.В., Тютин Д.В.)

Стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, которые по своему существу являются ремонтом, учитывается при расчете налога на прибыль в качестве расхода на ремонт.

Презумпция экономической неоправданности затрат налогоплательщика на улучшения арендованного имущества при расторжении договора аренды в отсутствие компенсации со стороны собственника не исключает права доказывать их обоснованность исходя из обстоятельств конкретного дела.

В арендованных у Завода (ФГУП) производственных помещениях Обществом были произведены неотделимые улучшения в виде обустройства вентиляции, водопровода и ливневой канализации, системы отопления, реконструкции шахты лифта, установки оконных блоков и отделки корпуса. Эти улучшения учтены Обществом в составе амортизируемого имущества.

Все неотделимые улучшения были выполнены после согласования с Заваем, договорами аренды предусмотрен зачет расходов на неотделимые улучшения в счет арендной платы.

Впоследствии договор аренды был расторгнут, остаточная стоимость неотделимых улучшений учтена Обществом в составе внереализационных расходов по налогу на прибыль.

Инспекция, ссылаясь на безвозмездность передачи неотделимых улучшений, исключила из налоговой базы по налогу на прибыль Общества их остаточную стоимость. Кроме того, налоговый орган доначислил НДС в связи с его восстановлением на основании п. 3 ст. 170 НК РФ, поскольку безвозмездная передача в адрес унитарного предприятия не является объектом налогообложения НДС (пп. 5 п. 2. ст. 146 НК РФ).

Суды первой и апелляционной инстанции поддержали выводы налогового органа.

По мнению суда кассационной инстанции, позиция инспекции о безвозмездном характере передачи неотделимых улучшений в арендованное имущество является ошибочной, так как противоречит экономическому смыслу налога на прибыль и положениям ст. 252 НК РФ, которыми устанавливается право налогоплательщика уменьшить налогооблагаемую прибыль на понесенные затраты.

Суд округа не согласился также и с правомерностью доначисления НДС, ссылаясь на то, что факт прекращения использования имущества налогоплательщиком, хотя бы по причине прекращения договора аренды, не установлен ст. 170 НК РФ в качестве основания для восстановления налогов.

В жалобе инспекция ссылалась на то, что неотделимые улучшения созданы Обществом после заключения договоров аренды и не являлись объектом аренды. Неотделимые улучшения хоть и производились с согласия завода, однако соответствующие расходы им не компенсировались, встречные обязательства завода сторонами не обговаривались. Какие-либо дополнительные соглашения об уменьшении размера арендной платы или о зачете в счет арендной платы по расходам на неотделимые улучшения или расходам на ремонт, произведенным арендатором, сторонами не заключались. На основании этого инспекция настаивала на том, что передача неотделимых улучшений арендодателю после расторжения договоров аренды была осуществлена Обществом безвозмездно.

Судебная коллегия по экономическим спорам РФ направила дело на новое рассмотрение, сделав следующие выводы.

Признавая факт отсутствия в ст. 258 НК РФ прямых норм о судьбе расходов арендатора в виде капитальных вложений в арендованное имущество, коллегия указала, что это не означает безусловное право учесть в составе расходов оставшуюся стоимость капитальных вложений при прекращении аренды.

Напротив, по общему правилу, некомпенсированные арендодателем расходы налогоплательщика в виде остаточной стоимости улучшений в арендованном имуществе в форме достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, не могут быть учтены при налогообложении как не отвечающие критерию экономической оправданности.

Судебная коллегия при этом разделяет улучшения на два вида: первый - текущий или капитальный ремонт, второй – собственно капитальные вложения (достройка, дооборудование, реконструкция, модернизация, техническое перевооружение). Во втором случае арендованное имущество получает качественные улучшения, обладающие экономической ценностью не только для самого арендатора, но и для собственника, который после возврата имущества получает возможность извлекать выгоду от использования улучшенного объекта. Именно в этих случаях коллегия считает расходы налогоплательщика в части, оставшейся не списанной через амортизационные отчисления в течение срока аренды, неоправданными. Из этого следует значимый вывод, что остаточная стоимость неотделимых улучшений, которые по своему существу являются ремонтом, может быть признана в составе расходов именно в момент их осуществления в качестве затрат на ремонт.

Что касается капитальных вложений, то коллегия подчеркнула, что презумпция экономической неоправданности затрат налогоплательщика на улучшение чужого имущества при отсутствии компенсации их стоимости со стороны собственника носит опровержимый характер и не исключает права налогоплательщика доказывать экономическую обоснованность произведенных им затрат.

В качестве примера доказательств обоснованности коллегия приводит такие, которые подтверждают необходимость осуществления капитальных вложений для ведения собственной деятельности (например, обустройство торгового объекта в уникальном фирменном стиле, обустройства коммуникаций, необходимых, в первую очередь, для эксплуатации оборудования налогоплательщика), наличие у налогоплательщика на момент заключения договора намерения и возможности окупить стоимость капитальных вложений за счет использования арендованного имущества в течение предполагаемого срока аренды, существование причин в прекращении аренды до истечения срока полезного использования улучшений, осуществление собственником имущества или последующим арендатором демонтажа улучшений.

Возврат унитарному предприятию имущества в улучшенном состоянии при расторжении договора аренды как операция, не облагаемая НДС, по общему правилу влечет необходимость восстановления НДС, за исключением случаев, когда налогоплательщик имел намерение окупить произведенные им капитальные вложения в течение срока аренды, и, если улучшения не имели экономической ценности для собственника.

По вопросу восстановления сумм НДС коллегия также указала, что возвращение арендованного имущества собственнику в качественно улучшенном состоянии без получения встречного предоставления в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения по общему правилу также влечет необходимость восстановления налога на основании пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ.

При этом возврат имущества собственнику в улучшенном состоянии по окончании аренды не свидетельствует об использовании арендованного имущества в необлагаемых операциях, если налогоплательщик имел намерение окупить произведенные им капитальные вложения в течение срока аренды, но оно не было осуществлено по обстоятельствам, не находящимся в сфере его контроля, а равно при отсутствии экономической ценности произведенных арендатором улучшений для собственника (последующего арендатора), что исключает дальнейшее потребление произведенных улучшений.

Нижестоящие суды не установили характер выполненных Обществом неотделимых улучшений, в том числе, производился ли налогоплательщиком ремонт либо им в действительности были произведены капитальные вложения в форме достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения арендованных основных средств, а также не дали должной оценки возмездности и экономической оправданности капитальных вложений.

В целях исчисления НДС местом оказания вспомогательных услуг, обеспечивающих техническую возможность оказания основных услуг, определяется по месту реализации основных услуг.

Между Обществом (получатель услуг) и иностранной компанией (поставщик) заключено соглашение на предоставление услуг (далее – «Соглашение»), в

соответствии с которым поставщик (зарегистрирована в Англии, на налоговом учете в РФ не состоит) обязалась предоставлять Обществу консультационные услуги или обеспечивать их выполнение.

В рамках исполнения Соглашения поставщиком оказаны консультационные услуги в области финансов, менеджмента, маркетинга, управления персоналом, при оплате которых Общество, действуя в качестве налогового агента, удержало НДС.

Кроме этого, Обществу были оказаны услуги, поименованные как «услуги по цифровой обработке данных (EDP)», включающие в себя, в частности, удаленное предоставление и обслуживание корпоративной почты, подключение к сети и сервису связи, обслуживание глобальных компьютерных сетей, предоставление услуги корпоративного мессенджера, программного обеспечения и его обслуживание, обслуживание мобильных устройств, поддержку Windows XP 2 рабочих станций. При оплате указанных услуг НДС Обществом не удерживался.

По мнению инспекции, «услуги по цифровой обработке данных (EDP)» состояли в обработке информации и являлись вспомогательными по отношению к консультационным услугам, оказанным в рамках Соглашения. В этой связи местом оказания этих услуг согласно пп. 4 п. 1 и п. 3 ст. 148 НК РФ признается территория Российской Федерации. На этом основании налоговым органом был доначислен НДС.

Суды первой и апелляционной инстанций признали правомерными выводы налогового органа. Суд округа отменил решения нижестоящих судов, указав, что инспекцией не доказано оказание спорных услуг исключительно с целью передачи информации по консультационным услугам.

Судебная коллегия ВС РФ пришла к выводу, что при применении положений ст. 148 НК РФ значение должно иметь объективное содержание совершенных операций. В ситуации, когда российской организацией у иностранного лица приобретаются несколько услуг, тем более, в рамках исполнения одного договора, на основании п. 3 ст. 148 НК РФ в первую очередь необходимо установить, соотносятся ли оказываемые услуги между собой как основные и вспомогательные (оказание которых объективно служит цели обеспечения потребления основных услуг, и отсутствует разумный практический смысл в оплате и потреблении одних услуг без потребления других).

О том, что реализованные в рамках Соглашения «услуги по цифровой обработке данных (EDP)» обеспечивали техническую возможность оказания Обществу консультационных услуг в рамках этого же Соглашения, свидетельствует использование маршрутизаторов, программного обеспечения и сервисов иностранной компании, мобильных устройств и корпоративных мессенджеров.

Общество не предоставило доказательств, подтверждающих возможность и практическую необходимость приобретения «услуг по цифровой обработке данных (EDP)» как таковых, без оказания иностранной компанией консультационных услуг. Ссылаясь на то обстоятельство, что предоставленные иностранной компанией услуги, связанные с обеспечением работы электронной почты,

коммуникаций между работниками, могли использоваться вне зависимости от оказания консультационных услуг, Общество в то же время не представило какого-либо разумного обоснования отдельному приобретению этих общераспространенных услуг за установленную Соглашением существенную плату.

С учетом изложенного Судебная коллегия ВС РФ, оставляя в силе решения судов первой и апелляционной инстанций, признала обоснованными выводы судов первой и апелляционной инстанций о том, что место реализации спорных услуг должно определяться по месту реализации основных консультационных услуг, то есть, рассматриваемые услуги в целом должны были облагаться НДС в РФ.

**Подписаться на бесплатную рассылку дайджеста можно,
отправив заявку на info@schekinlaw.ru**