



## Экспертное мнение<sup>1</sup>

### I. Исходная информация для подготовки экспертного мнения:

В связи с изданием Президиумом ВАС РФ постановления от 22.02.2011 г. № 12552/10 по делу № А33-16422/2009<sup>2</sup> возникла необходимость оценки:

- 1) правомерности предъявления ресурсоснабжающими организациями (далее – РСО) в расчетах с исполнителями коммунальных услуг (далее – ИКУ) за отпущенные им в целях оказания коммунальных услуг населению энергетические ресурсы сумм НДС;
- 2) подготовки предложений по урегулированию РСО возможных судебных споров по возврату ИКУ ранее уплаченных в адрес РСО сумм НДС.

### II. Цель подготовки экспертного мнения:

1. Оценка правомерности предъявления РСО в расчетах с ИКУ за отпущенные им в целях оказания коммунальных услуг энергетические ресурсы сумм НДС.
2. Подготовка предложений по урегулированию возможных судебных споров с ИКУ по возврату ИКУ ранее уплаченных в адрес РСО сумм НДС.

### III. Вывод:

#### Вывод:

предъявление РСО при расчетах с ИКУ за отпущенные ресурсы к оплате сумм НДС является правомерным. Вместе с тем это сопряжено с правовыми рисками, обусловленными правовой позицией Президиума ВАС РФ, изложенной в постановлении от 22.02.2011 г. № 12552/10 по делу № А33-16422/2009.

### IV. Обоснование:

Исходя из содержания ст. 143 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), организации (в т.ч. РСО) являются плательщиками НДС, объектом налогообложения которым в силу ст. 146 НК РФ признается реализация товаров (в т.ч. и реализация коммунальных ресурсов).

В соответствии с п. 13 ст. 40 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым ценам (тарифам), установленным в соответствии с законодательством РФ, для целей налогообложения принимаются указанные цены (тарифы). При этом в соответствии с пунктом 1 ст. 168 НК РФ, при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) **обязан предъявить к оплате** покупателю этих товаров соответствующую сумму налога (НДС).

Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) НДС, определяются ст. 149 НК РФ. Перечень предусмотренных данной статьей операций является **исчерпывающим**. При этом продажа энергетических ресурсов не отнесена к операциям, освобождаемым от налогообложения НДС.

<sup>1</sup> Настоящее экспертное мнение подготовлено с учетом правовой базы и правоприменительной практики по состоянию на 07.06.2011 г.

<sup>2</sup> Основные тезисы, содержащиеся в постановлении Президиума ВАС РФ:

- В силу пунктов 1, 6 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму НДС. При реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам соответствующая сумма НДС включается в цены (тарифы).

- При расчетах между исполнителем коммунальных услуг (ИКУ) и ресурсоснабжающей организацией (РСО) (налогоплательщиком) за услуги водоснабжения и водоотведения подлежит применению тариф, устанавливаемый для граждан с включением в него НДС. В связи с этим у РСО отсутствуют основания для увеличения тарифа на сумму НДС по налоговой ставке в размере 18 процентов. Расчет РСО суммы задолженности ИКУ с учетом тарифа, увеличенного на сумму НДС, не соответствует законодательству.

Таким образом, при реализации ИКУ товара (коммунального ресурса), РСО дополнительно к стоимости ресурса обязана предъявить к оплате ИКУ сумму НДС. С учетом этого предъявление РСО при расчетах с ИКУ за отпущенные ресурсы к оплате сумм НДС является **правомерным**. Более того, предъявление сумм НДС к оплате ИКУ является **обязанностью** РСО, неисполнение которой может повлечь за собой наступление для РСО налоговой ответственности, предусмотренной п. 1, 3 ст. 122 НК РФ:

*Статья 122. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)*

*1. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия)*

*влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).*

*3. Деяния, предусмотренные пунктом 1 настоящей статьи, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).*

Вывод относительно правомерности/обязательности предъявления РСО к оплате ИКУ сумм НДС не опровергается и нормами, содержащимися в пп. 29 п. 3 ст. 149, п. 6 ст. 168 НК РФ.

Так, в соответствии с пп. 29 п. 3 ст. 149 НК РФ, от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождается реализация коммунальных услуг, предоставляемых управляющими организациями, товариществами собственников жилья, жилищно-строительными, жилищными или иными специализированными потребительскими кооперативами, созданными в целях удовлетворения потребностей граждан в жилье и отвечающими за обслуживание внутридомовых инженерных систем, с использованием которых предоставляются коммунальные услуги, при условии приобретения коммунальных услуг указанными налогоплательщиками у организаций коммунального комплекса, поставщиков электрической энергии и газоснабжающих организаций.

Согласно п. 6 ст. 168 НК РФ, при реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам) соответствующая сумма налога включается в указанные цены (тарифы).

Необходимо отметить, что при продаже коммунальных ресурсов РСО не осуществляет их реализацию населению и не оказывает коммунальных услуг. Реализация товара (коммунальных ресурсов) производится в отношении ИКУ, который в свою очередь оказывает коммунальные услуги населению.

При этом в силу п. 6 ст. 168 НК РФ, плата за коммунальные услуги, реализуемые населению, учитывает сумму НДС, предъявленную РСО к оплате ИКУ в рамках реализации коммунальных ресурсов. Это коррелирует с п. 2 ст. 170 НК РФ, в соответствии с которым, в случаях приобретения товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения)<sup>3</sup>, суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг).

Кроме того, необходимо учитывать, что порядок начисления НДС является единым и обусловлен статусом плательщика налога (продавца), а не статусом его контрагента (покупателя). Вне зависимости от того, кто является покупателем товаров (работ, услуг), реализация которых облагается НДС, налогоплательщик-продавец обязан увеличить цену (тариф) на соответствующую сумму НДС и предъявить ее для оплаты покупателю<sup>4</sup>.

Правомерность/обязательность предъявления РСО к оплате ИКУ сумм НДС обусловлена также и тем обстоятельством, что:

1) РСО от оплаты НДС в силу норм НК РФ не освобождена;

2) в отношениях по купле-продаже энергетических ресурсов между РСО и ИКУ именно РСО (как продавец товара) выступает в качестве плательщика НДС. При этом ИКУ оплачивает РСО не сумму НДС (которая уплачивается в бюджет), а стоимость товара (ресурса), включающую в себя НДС в силу прямого указания НК РФ. Плательщиком НДС остаётся РСО.

### **Правовые риски:**

В контексте издания Президиумом ВАС РФ постановления от 22.02.2011 г. № 12552/10 по

<sup>3</sup> В данном случае, коммунальных услуг.

<sup>4</sup> Аналогичной позиции придерживаются также и органы власти РФ (см., например, письмо ФНС России от 26.05.2009 № ВЕ-20-3/695, письмо Минфина России от 23.12.2009 № 03-07-15/169).

делу № А33-16422/2009 высока вероятность признания правоприменительными органами предъявления РСО к оплате ИКУ суммы НДС в рамках реализации коммунальных ресурсов незаконным.

При таких обстоятельствах среди возможных правовых рисков, связанных с предъявлением РСО к оплате ИКУ суммы НДС, можно отметить:

1) признание таких действий злоупотреблением РСО доминирующим положением на рынке реализации соответствующих ресурсов (посредством навязывания невыгодных условий, влекущих за собой увеличение стоимости товара (ресурса)). Как следствие, РСО может быть привлечена к административной ответственности в форме «оборотного» штрафа (ст. 14.33 КоАП РФ) в значительном размере;

2) признание РСО нарушающей порядок ценообразования в связи с необоснованным завышением (на сумму НДС) стоимости отпускаемых ИКУ коммунальных ресурсов. Как следствие, привлечение к административной ответственности, предусмотренной ст. 14.6 КоАП РФ, в форме административного штрафа на должностных лиц - в размере пятидесяти тысяч рублей или дисквалификацию на срок до трех лет; на юридических лиц - в размере ста тысяч рублей либо в двукратном размере излишне полученной выручки от реализации товара (работы, услуги) вследствие неправомерного завышения регулируемых государством цен (тарифов, расценок, ставок и тому подобного) за весь период, в течение которого совершалось правонарушение, но не более одного года.

Кроме того, как уже указывалось выше, в качестве нарушения ст. 122 НК РФ (неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)) может быть расценено также и непредъявление РСО к оплате ИКУ сумм НДС. Это влечет за собой риски наступления налоговой ответственности, предусмотренной п. 1, 3 ст. 122 НК РФ.

Помимо применения к РСО вышеуказанных мер административного воздействия, издание Президиумом ВАС РФ постановления от 22.02.2011 г. № 12552/10 по делу № А33-16422/2009 сопряжено с возможным инициированием со стороны ИКУ судебных разбирательств, направленных на возврат ранее уплаченных в адрес РСО сумм НДС. При этом, учитывая обусловленное законодательством РФ высокое прецедентное значение актов Президиума ВАС РФ, высока вероятность развития такой судебной практики для РСО по негативному сценарию.

#### **Рекомендации для РСО:**

1) в целях минимизации вышеуказанных правовых рисков, а также усиления правовой позиции в рамках возможных судебных разбирательств, целесообразным представляется оперативное получение разъяснений ФАС России, ФСТ России, Минфина РФ, ФНС России относительно правомерности предъявления РСО к оплате ИКУ сумм НДС;

2) при формировании правовой позиции, в рамках участия РСО в возможных судебных разбирательствах, целесообразно руководствоваться правовой аргументацией правомерности предъявления сумм НДС, приведенной в настоящем экспертном мнении;

3) в целях обоснования отсутствия в утвержденных тарифах сумм НДС, привлекать к участию в возможных судебных разбирательствах представителей регионального тарифного органа.