

Правомерно ли предъявление ресурсоснабжающими организациями в расчетах с исполнителями коммунальных услуг сумм НДС?*

В связи с изданием Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее — ВАС РФ) постановления от 22 февраля 2011 г. № 12552/10 по делу № А33-16422/2009¹ возникла необходимость:

- 1) оценки 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 налога на добавленную стоимость (далее — НДС);
- 2) подготовки предложений по урегулированию РСО возможных судебных споров по возврату ИКУ ранее уплаченных в адрес РСО сумм НДС.



А.Д. Жанэ,
руководитель интернет-проекта
«Правовые аспекты
энергоснабжения»

Исходя из содержания статьи 143 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) организации (в том числе РСО) являются плательщиками НДС, объектом налогообложения которым в силу статьи 146 НК РФ признается реализация товаров (в том числе коммунальных ресурсов).

* Статья подготовлена с учетом правовой базы и правопримени-
тельной практики по состоянию на 7 июня 2011 г.

В соответствии с пунктом 13 статьи 40 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым ценам (тарифам), установленным в соответствии с законодательством Российской Федерации, для целей налогообложения принимаются указанные цены (тарифы). При этом в соответствии с пунктом 1 статьи 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 обложению (освобожденные от обложения) НДС, определяются статьей 149 НК РФ. Перечень предусмотренных данной статьей операций

является **исчерпывающим**. При этом продажа энергетических ресурсов не отнесена к операциям, освобождаемым от обложения НДС.

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 пунктами 1, 3 статьи 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 подпункте 29 пункта 3 статьи 149, пункте 6 статьи 168 НК РФ.

Так, в соответствии с подпунктом 29 пункта 3 статьи 149 НК РФ от обложения НДС 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 пункту 6 статьи 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 пункта 6 статьи 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 пунктом 2 статьи 170 НК РФ, в соответствии с которым в случаях приобретения товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения)², 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 покупателю³.

Правомерность (обязательность) предъявления РСО к оплате ИКУ сумм НДС обусловлена также следующим:

- 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

¹ Основные тезисы, содержащиеся в постановлении:

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 %. Расчет РСО суммы задолженности ИКУ с учетом тарифа, увеличенного на сумму НДС, не соответствует законодательству.

² В данном случае коммунальных услуг.

³ Аналогичной позиции придерживаются также и органы власти Российской Федерации (см., напр., письма ФНС России от 26 мая 2009 г. № ВЕ-20-3/695, Минфина России от 23 декабря 2009 г. № 03-07-15/169).

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 остается РСО.

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

Правовые риски

В контексте издания Президиумом ВАС РФ постановления от 22 февраля 2011 г. № 12552/10 по 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 следующее:

- 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 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях; далее — КоАП РФ) в значительном размере;
- 2) признание РСО нарушающей порядок ценообразования в связи с необоснованным завышением (на сумму НДС) стоимости отпускаемых ИКУ коммунальных ресурсов и, как следствие, привлечение к административной ответственности, предусмотренной статьей 14.6 КоАП РФ, в форме административного штрафа на должностных лиц в размере 50 тыс. руб. или дисквалификации на срок до трех лет; на юридических лиц в размере 100 тыс. руб. либо в двукратном размере излишне полученной выручки от реализации товара (работы, услуги) вследствие неправомерного завышения регулируемых государством цен (тари-

фов, расценок, ставок и т.п.) за весь период, в течение которого совершалось правонарушение, но не более одного года.

Кроме того, как уже указывалось выше, в качестве нарушения статьи 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 пунктами 1, 3 статьи 122 НК РФ.

Помимо применения к РСО указанных мер административного воздействия, издание Президиумом ВАС РФ постановления от 22 февраля 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 Российской Федерации 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 указанных выше правовых рисков, а также усиления правовой позиции в рамках возможных судебных разбирательств представляется целесообразным оперативное получение разъяснений ФАС России, ФСТ России, Минфина России, 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 настоящей статье.
3. В целях обоснования отсутствия в утвержденных тарифах сумм НДС целесообразно привлекать к участию в возможных судебных разбирательствах представителей регионального органа в области государственного регулирования тарифов.

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 февраля 2011 г. № 12552/10 по делу № А33-16422/2009. □