

АРГУМЕНТЫ В НАЛОГОВЫХ СПОРАХ ПО НДС¹

ARGUMENTS IN TAX DISPUTES ABOUT VAT

Т.В. Галюкшова
T.V. Galyukshova

Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского

Обсуждаются проблемы, возникающие на практике применения налоговых вычетов по НДС – претензии, которые предъявляются сотрудниками Налоговой службы при отказе права на вычеты «входного» НДС, и аргументы, к которым могут прибегнуть налогоплательщики, защищающие собственные интересы.

The article discusses the practical problems of application of tax deductions for VAT – claims that are made by the employees of the tax service at the refusal of the right to deduct the input VAT and arguments, which can taxpayers can use to protect their own interests.

Ключевые слова: аргументы, налоговые споры, вычеты НДС, возмещение, фирмы-однодневки, должная осмотрительность, налоговая выгода.

Keywords: arguments, tax disputes, the deduction of VAT, compensation, short-lived companies, due diligence, tax benefit.

Любой специалист в области налогов на вопрос, при каких условиях принимается к вычету НДС, незамедлительно ответит: необходимы счет-фактура, в котором НДС предъявлен поставщиком, первичные документы, подтверждающие принятие на учет приобретенных ресурсов, а покупатель собирается использовать их для операций, признаваемых объектом налогообложения (см. п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ [1]). Если же на месте бухгалтера окажется опытный налоговик, то он обязательно уточнит, что все вышеперечисленное будет иметь смысл только тогда, когда фирма-продавец неоспоримо докажет реальность операций, подтвердит полномочия подписавших счета-фактуры, не находится по адресу «массовой» регистрации, не зарегистрирована на «массового» учредителя, а руководитель не имеет статус «массового».

Как бы тщательно бухгалтеры ни готовили пакет «возмездительных» документов, как бы ни проявляли должную осмотрительность при выборе контрагентов – ничто не может гарантировать, что попытка возмещения НДС пройдет без потерь для налогоплательщика.

Рассмотрим конкретные ситуации, в которых инспекторы пытаются выстроить доводы по отказу в возмещении НДС, и предложим аргументы налогоплательщику, которые уже на стадии рассмотрения возражений в налоговом органе либо в суде позволят отстоять право на вычет НДС, а следовательно, на законное уменьшение обязательств по НДС в бюджет.

На практике нередко встречаются ситуации, когда контрагент, с которым налогоплательщик заключил договор, не уплатил НДС в бюджет. Поэтому, когда налогоплательщик обращается за налоговым вычетом по НДС, налоговые органы после проведения камеральной налоговой проверки отказывают в таком вычете. Аргументы у них обычно следующие: налогоплательщик недобросовестен, так как его контрагент не уплатил НДС в бюджет, следовательно, не сформирована база для предоставления налогового вычета; поставщик отсутствует по юридическому адресу, не сдает отчетность в налоговую инспекцию, счета-фактуры подписаны неуполномоченным лицом.

Алгоритм защиты: чтобы минимизировать претензии налоговых органов или предъявить

¹ Работа проведена при финансовой поддержке Министерства образования и науки РФ в рамках государственного задания высшим учебным заведениям в части проведения научно-исследовательских работ на 2014–2016 гг., проект № 2378.

доказательства их несостоятельности в арбитражном суде, рекомендуем действовать следующим образом:

– заключая сделку, запросить выписку из ЕГРЮЛ в подтверждение, что сделка заключается с реальным контрагентом, известна дата его регистрации, состав участников, адрес (если фирма не значится по своему юридическому адресу, что легко проверяется звонком, поиском по ДубльГИС, действиями курьера, фирма должна оценить риски по отказу в вычетах до подписания контракта);

– запросить у контрагента копии свидетельства о постановке на налоговый учет, в котором будут указаны ИНН и КПП поставщика, протокола об избрании руководителя;

– проверить судебную историю контрагента с помощью справочных правовых систем;

– проверить наличие рекламных сайтов, ценовые предложения контрагента, наличие производственных, торговых и складских помещений, оборудования, транспорта, численности работников и т. д.;

– в отношении «сомнительных» контрагентов следует направить запрос в налоговый орган на предмет добросовестности контрагента (сдает ли он бухгалтерскую и налоговую отчетность, перечисляет ли в бюджет налоги, исполняет ли иные требования налоговых органов).

Продемонстрировав налоговым органам или суду перечисленные выше документы, компания может подтвердить, что она вела себя осмотрительно и проверила всю возможную информацию о своем контрагенте (см. п. 10 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда России «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды» [2]).

В конкретном случае налоговый орган привел нестандартный довод отказа в вычете НДС: по результатам камеральной налоговой проверки составлен акт, согласно которому не принята к вычету сумма НДС в размере 2 289 915 руб. по счетам-фактурам поставщика с перечисленной в его адрес предоплаты за нефтепродукты на основании того, что по запросам налогового органа в ИФНС России № 9 по Москве запрошенные документы на момент написания акта не получены. Проверяющие делают вывод, что отсутствие истребуемых документов исключает возможность установления достоверности данных, отраженных в счетах-фактурах на предварительную оплату нефтепродуктов, и, следовательно, является основанием для отказа принять к вычету суммы налога, предъявленные продавцом.

Аргументы – налогоплательщик выполнил требования НК РФ: имеются авансовые счета-фактуры, выставленные продавцами при получении оплаты в счет предстоящих поставок товаров, представлены документы, подтверждающие фактическое перечисление сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок, в условиях договора предусмотрена предоплата как форма расчетов (см. п. 12 ст. 171 и п. 9 ст. 172 НК РФ).

На запрос покупателя от поставщика получен ответ, в котором контрагент уведомляет, что в его адрес не поступали требования от ИФНС по Москве представить документы по сделке с контрагентом. В подтверждение реальности сделки к письму контрагентом приложены копии авансовых счетов-фактур, выписки из книги продаж после поставки товара.

Своими действиями представители налогового органа, осуществляющие камеральную проверку, нарушили ст. 8 (в ч. 1 и 2), 34 (в ч. 1) и 57 Конституции России [3], в которых заложен принцип стабильности условий хозяйствования, определенности хозяйственной деятельности налогоплательщика. Нарушение указанного принципа заключаются в том, что возникла неопределенность в планировании хозяйственной деятельности налогоплательщика, созданы препятствия нормальному функционированию и управлению организацией в результате того, что налогоплательщик не может реализовать свои права в строгом соответствии с нормами налогового законодательства и не может произвести расчет налоговых последствий хозяйственной деятельности организации. Конституцией России в ст. 8, ч. 3 ст. 55 и ч. 3 ст. 56 провозглашается принцип свободы экономической деятельности и недопустимости вмешательства государства в частные дела, кроме исключительных случаев.

В результате налогоплательщику необходимо при ведении предпринимательской деятельности исходить не из собственных интересов и стремления получить прибыль, а руководствоваться интересами налогового органа: беспокоиться об уплате налогов и соблюдении иных требований законодательства третьими лицами, в нашем случае выяснять, почему ИФНС № 9 по Москве не направил запрос контрагенту, или почему контрагент не ответил на этот запрос.

Вместе с тем, в соответствии с п. 2 ст. 1 Гражданского кодекса, граждане (физические лица) и юридические лица осуществляют свои гражданские права в своем интересе [4]. Предприниматель не должен в процессе своей дея-

тельности исходить из интересов государства, так как государство создано для реализации прав и законных интересов граждан и их объединений – юридических лиц. Права и свободы, а значит, и законные интересы граждан на получение прибыли в ст. 2 Конституции России провозглашены высшей ценностью. Предприниматель не должен при заключении гражданско-правовых сделок действовать с оглядкой на налоговые последствия. Налогообложение не должно препятствовать, мешать гражданам и организациям вести предпринимательскую деятельность: заставлять контролировать правильность деятельности других лиц.

Заключая сделку (договор), налогоплательщик не может предвидеть, как при исполнении своих обязанностей будет вести себя контрагент в будущем, в том числе и в сфере налогообложения. Разумность действий и добросовестность участников гражданских правоотношений предполагаются п. 3 ст. 10 ГК РФ.

Налоговое законодательство России не наделяет налоговые органы правом отказывать в возмещении НДС из-за непредставления контрагентами истребуемых документов.

В другом случае причиной отказа в праве на вычет НДС в сумме 335 189 руб. стало указание в счетах-фактурах в строке «Грузоотправитель и его адрес» организации, у которой на балансе нет транспортных средств.

Наши аргументы. Согласно абз. 2 п. 2 ст. 169 НК, с 1 января 2010 г. ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать: продавца, покупателя, наименование товаров (работ, услуг), их стоимость, налоговую ставку, сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога [5]. Таким образом, в прямой норме НК РФ не перечислен «грузоотправитель» как реквизит, из-за которого налогоплательщик несет потери вычета по НДС.

НК РФ не предусматривает условием принятия НДС к вычету оценку деятельности грузоотправителя, отказ в вычетах НДС на основании того, что грузоотправитель не имеет в собственности транспортных средств. Следует принять во внимание, что поставщик и грузоотправитель мог воспользоваться услугами транспортных компаний.

Проверка соблюдения контрагентами требований налогового законодательства не только не входит в обязанности, но и прямо запрещена законом [6].

ФНС России выделила факторы, которые могут формировать массив доказательств, од-

нако сами по себе они не являются достаточными для признания налоговой выгоды необоснованной [7]. В письме отмечено, что формирование позиции налогового органа на основании взаимоисключающих доводов неприемлемо. При этом имеются в виду ситуации, когда налоговый орган, оперируя отдельными данными, свидетельствующими о недобросовестности контрагента, обосновывает фиктивность хозяйственной операции как таковой. В комментариях к обобщенной судебной практике ФНС России указала, что инспекциям следует избегать неясностей в квалификации правонарушения и выводов, не подтвержденных соответствующими доказательствами, а также игнорирования обоснованных возражений налогоплательщика.

Факт нарушения контрагентами своих обязанностей сам по себе не является доказательством недобросовестности налогоплательщика. Постановление Пленума ВАС № 53 утверждает, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики, в связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности – достоверны. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы. Отказав в вычетах «входного» НДС, налоговый орган не поставил под сомнение НДС, начисленный в результате реализации товара, приобретенного у вышеуказанного поставщика (грузоотправителя).

Сделки по приобретению и дальнейшей реализации товара подтверждены документально: договорами, счетами-фактурами, товарными накладными по форме ТОРГ-12, товарно-транспортными накладными, актами сверки, письмами и другими документами.

В силу изложенных обстоятельств имеют значение факты наличия реальных хозяйственных отношений между контрагентами, реального исполнения договоров, товара, принятие его к учету и дальнейшая реализация покупателям. Выручка от реализации данных товаров отражена в книге продаж, следовательно, дей-

ствия были направлены на получение экономической выгоды.

Наша позиция подкреплена решением Президиума ВАС [8], согласно которому заявление о признании незаконными решений налогового органа об отказе плательщику в возмещении НДС, доначислении налога, пени и штрафа удовлетворено правомерно, так как общество понесло реальные затраты по возмездной сделке в целях систематического получения прибыли от использования имущества и было вправе претендовать на налоговые вычеты по НДС.

Согласно правовой позиции Конституционного суда России [9], налогоплательщик не несет ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты налогов в бюджет. Данное положение нашло отражение и в Постановлении ФАС Северо-Западного округа [10].

Привлечение конкретных поставщиков для закупки товаров вызвано деловыми целями – обязательствами перед покупателями и заказчиками по своевременному и полному удовлетворению их заявок. На наличие разумных деловых целей указывает и Постановление ВАС [11].

Наличие контрагентов, по поставкам от которых отказано в праве на вычет НДС, подтверждают выписки из ЕГРЮЛ, которые запрашивал и сам налоговый орган, оспариваемые организации не ликвидированы, их регистрация не признана в установленном ст. 21.1 и 25 Федерального закона [12] порядке недействительной, а заключенные сделки – не признаны судом недействительными.

В следующей ситуации общество, применяющее по основной деятельности (грузоперевозкам) режим ЕНВД, реализовало на экспорт в Республику Казахстан пассажирский автобус MAN Dехон S1, который ранее был приобретен у российского поставщика по цене 5 417 804 руб., в том числе НДС 826 445 руб.

Налоговый орган в акте камеральной проверки делает вывод о завышении НДС, предъявленного к возмещению из бюджета в сумме 826 445 руб. на основании того, что общество применяет режим ЕНВД и не является плательщиком НДС.

Считаем, что выводы налогового органа являются необоснованными, в связи с чем подлежат отмене. Наши аргументы.

Для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС в налоговые органы представлены документы, подтверждающие фактический вывоз товара и право на налоговый вычет по НДС.

Согласно п. 1 ст. 1 Порядка применения косвенных налогов в рамках Таможенного союза [13], членами которого являются Российская Федерация, Республика Беларусь и Республика Казахстан, при экспорте товаров с территории России на территорию стран – участниц Таможенного союза применяется нулевая ставка по НДС при представлении в налоговый орган документов, предусмотренных п. 2 ст. 1 Протокола о порядке взимания косвенных налогов в Таможенном союзе [14].

Для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки по НДС в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией представлены перечисленные в п. 2 ст. 1 Протокола документы, в том числе заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов.

В соответствии с п. 3 ст. 172 НК РФ вычеты по вывезенным товарам применяются на момент определения налоговой базы по экспортным операциям. Этот момент, согласно п. 9 ст. 167 НК РФ, – последнее число квартала, в котором собран полный комплект документов, подтверждающих нулевую ставку НДС. Комплект документов был собран в течение 180 календарных дней с даты отгрузки товара, что соответствует п. 3 ст. 1 Протокола.

Приобретенный автобус не использовался в деятельности, подпадающей под налогообложение ЕНВД, о чем подтверждает отсутствие выручки от оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров за период времени от даты приобретения автобуса до даты его реализации в Казахстан.

Операции по реализации товаров юридическим лицам на экспорт не подпадают под деятельность, облагаемую ЕНВД согласно ст. 346.26 НК РФ.

При реализации автобуса в Казахстан с оплатой по безналичному расчету организация признается налогоплательщиком НДС в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ.

При экспорте товаров с территории одного государства – члена Таможенного союза на территорию другого государства – члена Таможенного союза налогоплательщик имеет право на налоговые вычеты (зачеты) в порядке, аналогичном предусмотренному законодательством государства – члена Таможенного союза, применяемому в отношении товаров, экспортированных с территории этого государства за пределы Таможенного союза.

Применение ставки 0 % по НДС при реализации товаров, помещенных под процедуру экспорта, это не право, а обязанность налого-

плательщика-экспортера. Данная позиция подтверждается Постановлением Президиума ВАС РФ [15] («налогоплательщик не вправе по своему усмотрению изменять установленную налоговым законодательством ставку налога»), Определением Конституционного Суда [16] («налоговая ставка, в том числе и нулевая ставка по налогу на добавленную стоимость, обязательный элемент налогообложения и экспортер не может по собственному желанию предъявлять своим покупателям налог по ставкам 10 или 18 %») и Письмом ФНС России [17] («применение налоговой ставки 0 % по налогу на добавленную стоимость... является обязанностью, установленной статьей 164 Кодекса»).

При осуществлении экспортных операций и деятельности по оказанию автотранспортных услуг по перевозке грузов на территории России организация ведет раздельный учет согласно п. 10 ст. 165 НК РФ, методика которого отражена в учетной политике предприятия.

Организация при постановке на учет в качестве плательщика ЕНВД не заявляла такой вид деятельности, как торговля. В заявлении указан вид деятельности – деятельность автомобильного грузового транспорта код ОКВЭД 60.24, организация перевозки грузов код ОКВЭД 63.40.

Согласно ст. 346.26 НК РФ, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход устанавливается для отдельных видов деятельности и вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов и применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством России о налогах и сборах.

В п. 2 ст. 346.26 гл. 26.3 «Единый налог на вмененный доход» НК РФ не перечислен такой вид предпринимательской деятельности, как реализация товаров в режиме экспорта.

Полномочия муниципальных органов власти, принимающих решение о введении на территории муниципальных районов режима ЕНВД, не распространяются на экспортные операции, которые регулируются федеральным законодательством.

Нормативные акты органов государственной власти и управления субъектов России или муниципалитетов могут регулировать финансовые, бюджетные или налоговые отношения в пределах своих полномочий. Так, перечень видов деятельности, которые подлежат переводу на ЕНВД, отражен в п. 2 ст. 346.26 НК РФ, а обязанность по применению ЕНВД при осу-

ществлении вида деятельности из утвержденного перечня вводится соответствующими нормативно-правовыми актами муниципальных образований. Специальные налоговые режимы, к которым относится режим ЕНВД, могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения. Это правило установлено в ст. 18 НК РФ. Оно корреспондирует с нормой п. 2 ст. 346.26 НК РФ. Согласно ей, представительные органы вправе определять виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится система налогообложения в виде ЕНВД. Делать это представительные органы могут только в рамках указанного в НК РФ перечня. Решение о введении ЕНВД на территории г. Омска закреплено в соответствующем нормативно-правовом акте [18]. В данном Решении такой вид деятельности как операции по реализации товаров, экспортированных с территории России на территорию государства – члена Таможенного союза, не заявлен.

В статье содержатся только некоторые аргументы, которые позволят налогоплательщику убедить налоговые органы или суд в своей правоте. Надеемся, что правильно изложенные доводы и аргументированная позиция, основанная на нормах законодательства и профессионализме налогоплательщика, позволит налоговому органу или суду вынести решение об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства.

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 : от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ : принят Государственной Думой 5 августа 2000 г. (ред. от 23 июля 2013 г.).

2. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53.

3. Конституция Российской Федерации (ред. от 30 декабря 2008 г.).

4. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 : от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ : принят Государственной Думой 21 октября 1994 г. (ред. 23 июля 2013 г.).

5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 : от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ : принят Государственной Думой 5 августа 2000 г. (ред. от 17 декабря 2009 г.).

6. Постановление ФАС Поволжского округа от 3 апреля 2009 г. № А65-8173/2008.

7. Письмо ФНС России от 24 мая 2011 г. № СА-4-9/8250.

8. Постановление Президиума ВАС от 25 февраля 2010 г. № 12670/09.

9. Определение Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О.

10. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28 октября 2009 № А42-12323/2008.

11. Постановление ВАС от 6 мая 2010 г. № ВАС-17108/09.

12. О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей : федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ (ред. от 23 июля 2013 г.).

13. О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе : соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Респуб-

лики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. (ред. от 11 декабря 2009 г.).

14. О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе : протокол от 11 декабря 2009 г. (с изм. от 18 июня 2010 г.).

15. Постановление Президиума ВАС РФ от 20 декабря 2005 г. № 9252/05.

16. Определение Конституционного Суда РФ от 15 мая 2007 г. № 372-О-П.

17. Письмо ФНС России от 13 января 2006 г. № ММ-6-03/18@.

18. О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности : решение Омского городского Совета от 2 ноября 2005 г. № 293.