

Контрагент не платит НДС в бюджет

А. Н. Медведев,
кандидат экономических наук,
консультант по налогам и сборам
I категории, аудитор

Что делать покупателю, если поставщик не уплатил НДС в бюджет? Можно ли принять НДС, выставленный таким поставщиком к вычету? Несет ли налогоплательщик ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет?

Конституционный суд РФ неоднократно указывал, что истолкование ст. 57 Конституции РФ в системной связи с другими положениями Основного закона не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет (Определения от 10.01.02 № 4-О, от 14.05.02 № 108-О, от 16.10.03 № 329-О). Тем не менее, руководствуясь судебной доктриной о необоснованной налоговой выгоде, налоговые органы проверяют, исчислил ли поставщик тот НДС, который покупатель предъявляет к налоговому вычету. При этом налоговые органы и суды руководствуются не нормами Налогового кодекса РФ, а постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.06 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".

Вступившей в силу с 19 август 2017 г. ст. 54.1 НК РФ "Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов", в частности, установлено, что нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах не может рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы

и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным. Однако в любом случае к налогоплательщикам возникали и будут возникать вопросы, если предъявленный к вычету НДС не корреспондируется с исчисленным НДС в налоговой декларации контрагента.

Эти вопросы регламентированы в ст. 88 НК РФ. Согласно п. 3 ст. 88 НК РФ, если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Пунктом 8.1. ст. 88 НК РФ предусмотрено, что при выявлении противоречий между сведениями об операциях, содержащимися в налоговой декларации по НДС, либо при выявлении несоответствия сведений об операциях, содержащихся в налоговой декларации по НДС, представленной налогоплательщиком, сведениям об указанных операциях, содержащимся в декла-

Следует иметь в виду практику сопоставления налоговых вычетов у покупателя с корреспондирующими суммами, отраженными у продавцов в составе исчисленного НДС

Налогоплательщику, претендующему на вычет "входного" НДС, необходимо быть готовым предоставить налоговому органу документы и пояснения, в том числе в отношении своего контрагента

рации по НДС, представленной в налоговый орган другим налогоплательщиком (иным лицом, на которое в соответствии с главой 21 НК РФ возложена обязанность по представлению декларации по НДС), в случае, если такие противоречия, несоответствия свидетельствуют о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджетную систему, либо о завышении суммы НДС, заявленной к возмещению, налоговый орган также вправе истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к указанным операциям.

Таким образом, при выявлении налоговым органом противоречий, несоответствий между сведениями об операциях, содержащимися в декларации по НДС, сведениям об указанных операциях, приводящимся в декларации НДС, представленной в налоговый орган другим лицом, налогоплательщик получает от налогового органа требование о представлении пояснений (письмо ФНС России от 06.11.15 № ЕД-4-15/19395).

Следует иметь в виду практику сопоставления налоговых вычетов у покупателя с корреспондирующими суммами, отраженными у продавцов в составе исчисленного НДС. Конституционный суд РФ неоднократно указывал, что праву налогоплательщика на реализацию налоговых вычетов по НДС корреспондирует обязанность его контрагента уплатить НДС в бюджет в денежной форме (определения от 18.04.06 № 87-О, 16.11.06 № 467-О, 05.03.09 № 468-О-О).

Данная позиция находит понимание у арбитражных судей. Так, например, в постановлении Десятого арбитражного апелляционного суда от 30.09.15 по делу № А41-82396/14 (оставлено в силе постановлением АС Московского округа от 23.12.15) отмечено, что внешним признаком недобросо-

вестного поведения налогоплательщика может служить, в частности, причинно-следственная зависимость между бездействием поставщика, не уплатившего НДС в бюджет, и требованиями налогоплательщика о возмещении из бюджета НДС. В постановлении АС Московского округа от 27.01.16 по делу № А40-158224/14 применительно к налоговому вычету НДС констатируется, что нельзя получить из бюджета сумму, которая не поступала в него.

Таким образом, налогоплательщику, претендующему на вычет "входного" НДС, в любом случае необходимо быть готовым предоставлять налоговому органу документы и пояснения, в том числе в отношении своего контрагента.

Налог на добавленную стоимость и неосновательное обогащение

Полученный продавцом от покупателя НДС фактически продавцу не принадлежит и должен быть им перечислен в бюджет, на что неоднократно было обращено внимание в судебных решениях. При этом приводились следующие аргументы: фактически плательщиками НДС являются покупатели (постановление Президиума ВАС РФ от 01.09.98 № 2345/98); получаемая продавцом сумма косвенного налога не является ни частью стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), ни доходом от реализации товаров (работ, услуг), поскольку суммы НДС и суммы дохода подлежат отдельному учету в целях исчисления налоговых обязательств (постановление ФАС Уральского округа от 25.03.09 № Ф09-1618/09-С2); НДС относится к косвенным налогам, уплачиваемым в бюджет за счет средств покупателя (решение АС г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 09.10.17 по делу № А56-64309/2015)

Вопросы начисления и уплаты налогов – предмет регулирования налогового, а не гражданского законодательства

Однако если контрагент налогоплательщика, претендующего на вычет НДС, не отразил в декларации полученный НДС и не уплатил его в бюджет, то возникали проблемы с вычетами по НДС. В подобных ситуациях покупатели (заказчики) предъявляли претензии своим контрагентам (поставщикам, подрядчикам, исполнителям), однако суды далеко не всегда удовлетворяли иски. Например, ФАС Северо-Кавказского округа (постановление от 25.06.08 № Ф08-3202/2008) констатировал: поскольку НДС является косвенным налогом, т. е. входит в стоимость товара (услуг) и уплачивается покупателями в составе этой цены, а продавец лишь перечисляет в бюджет удержанную у покупателя сумму налога, то он обязан уплатить в бюджет суммы НДС, полученные от покупателей. Иное приведет к неосновательному обогащению продавца.

Между тем ФАС Западно-Сибирского округа (постановление от 29.11.12 по делу № А45-23264/2011) высказал иную позицию: неуплата поставщиком в бюджет полученных от покупателя сумм НДС, послужившая основанием для отказа покупателю в применении налогового вычета и доначисления НДС, не является основанием для взыскания покупателем с поставщика данных сумм налога в качестве неосновательного обогащения. Как указал суд, факт неперечисления поставщиком суммы НДС в бюджет и выполнение покупателем своей обязанности по перечислению в бюджет налога, доначисленного по результатам проверки, не свидетельствует о неосновательном обогащении поставщика за счет покупателя. Заявленные покупателем к взысканию суммы не являются неосновательным обогащением и убытками, поскольку отсутствует причинно-следственная связь между действиями поставщика и суммами, уплаченными покупателем в рамках налоговых правоотношений.

Негативная, на наш взгляд, тенденция нашла продолжение при рассмотрении дела № А40-242243/2016 (решение АС г. Москвы от 15.03.17, постановления Девятого ААС от 31.05.17 № 09АП-18849/2017 и АС Московского округа от 21.08.17). Судьи сочли, что возложение на ответчика обязательств по возмещению истцу убытков не может быть признано законным и обоснованным, поскольку согласно действующему законодательству налогоплательщик обязан своевременно и в полном размере уплачивать налоги, а обязательства по их уплате не являются убытками юридического лица. Кроме того, судьи согласились с мнением налогового органа, что налоговое правонарушение и его негативные последствия возникли у истца в связи с отсутствием должной осмотрительности с его стороны. Они указали: действия истца по недоплате налогов, обусловленные отсутствием должной осмотрительности и добросовестности при выборе контрагента, оформления и осуществления хозяйственных операций, не могут служить основанием для предъявления регрессных требований, поскольку вина ответчика в образовании убытков истца в данном случае не доказана. Следовательно, отсутствует прямая причинная связь между убытками истца и действиями (бездействием) ответчика.

Вопросы начисления и уплаты налогов – предмет регулирования налогового, а не гражданского законодательства, при этом в соответствии с ст. 2 ГК РФ к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговому и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Нарушение требований налогового законодательства при реализации сторонами договорных

Сторона, полагавшаяся на недостоверные заверения контрагента, имеющие для нее существенное значение, наряду с требованием о возмещении убытков или взыскании неустойки вправе отказаться от договора, если иное не предусмотрено соглашением сторон

правоотношений, не свидетельствует о нарушении ими договорных обязательств.

В рассматриваемом деле уполномоченным органом было установлено нарушение публичных интересов со стороны истца, при этом действия ответчика по представлению отчетности были лишь одним из обстоятельств, на основании которых уполномоченный орган пришел к выводу о нарушении истцом налогового законодательства. Судьи констатировали: истца и ответчика в данной ситуации не связывает гражданско-правовое обязательство, вследствие нарушения которого одной из сторон у другой возникли бы расходы в виде доначисленных налогов. Истец был привлечен к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, допущенных им самими, а не ответчиком.

Как уберечься от недобросовестного контрагента

Приходится констатировать, что налогоплательщики в вычетах НДС не защищены от недобросовестных действий своих контрагентов, если только обязательство по исчислению и уплате в бюджет НДС не будет частью гражданско-правовых договоров.

В соответствии со ст. 431.2 ГК РФ "Заверения об обстоятельствах" сторона, которая при заключении договора либо до или после его заключения дала другой стороне недостоверные заверения об обстоятельствах, имеющих значение для заключения договора, его исполнения или прекращения (в том числе относящихся к предмету договора, полномочиям на его заключение, ответственности договора применимому к нему праву, наличию необходимых лицензий и разрешений, своему финансовому состоянию либо относящихся к третьему лицу),

обязана возместить другой стороне по ее требованию убытки, причиненные недостоверностью таких заверений, или уплатить предусмотренную договором неустойку. Сторона, полагавшаяся на недостоверные заверения контрагента, имеющие для нее существенное значение, наряду с требованием о возмещении убытков или взыскании неустойки также вправе отказаться от договора, если иное не предусмотрено соглашением сторон.

Таким образом, если продавец добровольно принял на себя заверения об обстоятельствах, имеющих значение для заключения и исполнения договора (в частности, заверил покупателя и гарантировал ему, что все операции продавца по покупке товара у своих поставщиков полностью отражены в первичной документации продавца, в бухгалтерской, налоговой, статистической и любой иной отчетности, обязанность по ведению которой возлагается на продавца), и не исполнил данное частноправовое договорное обязательство (регламентированное положениями ст. 431.2 ГК РФ), то НДС, в возмещении которого покупателю отказано налоговым органом, может быть взыскан в качестве убытков с продавца (постановление АС Северо-Кавказского округа от 05.06.17 по делу № А53-22858/201, оставлено в силе определением ВС РФ от 28.09.17 № 308-ЭС17-13430).

При анализе сложившейся судебной практики прослеживается следующая тенденция:

— если поставщик (исполнитель, подрядчик) по облагаемой НДС на основании ст. 146 НК РФ операции получил от покупателя (заказчика) сумму НДС (которая не является составной частью цены в соответствии с п. 1 ст. 168 НК РФ) и согласно

Если поставщик (исполнитель, подрядчик) получил от покупателя (заказчика) сумму НДС по не облагаемой этим налогом на основании ст. 149 НК РФ операции, то это не образует неосновательного обогащения

определению ВС РФ от 12.11.14 по делу № 306-ЭС14-146 предъявление продавцом дополнительно к подлежащей оплате покупателем цене реализуемого товара (работ, услуг) суммы НДС вытекает из положений п. 1 ст. 168 НК РФ, то соответствующее условие не может быть предметом соглашения сторон и является для них обязательным (п. 1 ст. 422 ГК РФ). Однако если продавец не отразил НДС по реализации в декларации и не уплатил в бюджет, то это не образует неосновательного обогащения (постановление АС Московского округа от 21.08.17 по делу № А40-242243/2016, оставлено в силе определением ВС РФ от 07.11.17 № 305-ЭС17-15617);

— если поставщик (исполнитель, подрядчик) получил от покупателя (заказчика) сумму НДС по не облагаемой этим налогом на основании ст. 149 НК РФ операции, то это также не образует неосновательного обогащения (постановление АС Московского округа от 03.08.17 № Ф05-10881/2017 по делу № А40-210647/2016, оставлено в силе определением ВС РФ от 09.10.17 № 305-ЭС17-14759), поскольку поставщик (исполнитель, подрядчик) в этом случае обязан уплатить этот НДС в бюджет, а покупатель — имеет право на

налоговый вычет (постановление АС Западно-Сибирского округа от 01.03.17 по делу № А45-1399/2015, определение ВС РФ от 24.10.16 № 305-КГ16-8642 по делу № А40-58056/15);

— если исполнитель получил от заказчика сумму НДС по ставке в 18 % по операции, облагаемой НДС согласно ст. 164 НК РФ по налоговой ставке в 0 %, и уплатил ее в бюджет, то у исполнителя образуется неосновательное обогащение (постановления Президиума ВАС РФ от 09.04.09 № 16318/08, ФАС Московского округа от 30.07.09 № КГ-А40/6853-09-П, ФАС Поволжского округа от 20.08.09 по делу № А65-25931/2008 и др.), которое дает заказчику право также требовать с исполнителя проценты за пользование чужими денежными средствами (постановление Президиума ВАС РФ от 21.12.10 № 1993/09).

С нашей точки зрения, определенность в рассматриваемой ситуации должен внести Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ ■

Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая: [принят Государственной Думой 21 октября 1994 г., с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принят Государственной Думой 5 августа 2000 г., № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].

Уважаемые подписчики журнала!

Стоимость РЕДАКЦИОННОЙ ПОДПИСКИ на 2018 год НЕ ИЗМЕНИЛАСЬ!!!

ПО СПЕЦИАЛЬНОЙ ЦЕНЕ

журнал «Бухгалтерский учет»
год — **21 600 руб.** (с доставкой)
I полугодие — **13 752 руб.** (с доставкой)

ЭЛЕКТРОННАЯ ВЕРСИЯ

журнал «Бухгалтерский учет»
год — **13 200 руб.**
I полугодие — **8 424 руб.**

Оформление по телефонам: (495) 764-02-39, 656-09-17
e-mail: zakaz@buhgalt.ru и на сайте: www.buhgalt.ru
Надеемся на успешное продолжение нашего сотрудничества!

Редакция журнала

