

Спорные вопросы исчисления и уплаты НДС

Е. В. Крупин,
ведущий экономист отдела
бюджетного планирования
Управления экономики и финансов
ФГБУ «Рослесинфорг»

Где границы должной осмотрительности при выборе поставщиков, влияющие на возмещение НДС? Как трактуются официальные разъяснения налогового органа при проведении налоговой проверки? В каких случаях можно корректировать цену заключенного договора на сумму НДС?

Границы должной осмотрительности при выборе поставщиков

При оспаривании правомерности применения налоговых вычетов по основаниям, связанным с отсутствием экономического источника для вычета (возмещения) НДС налогоплательщиком-покупателем, значение имеет реальность приобретения им товаров (работ, услуг) для осуществления своей деятельности.

Кроме того, значение имеет то, преследовал ли налогоплательщик-покупатель цель уклонения от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действиями, либо при отсутствии такой цели знал или должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях.

Рассмотрим ситуацию из арбитражной практики. Между налогоплательщиком и организацией был заключен договор поставки, по условиям которого организация обязалась поставлять инструмент, строительные материалы и запасные части, сопутствующие товары на основании заявки налогоплательщика, а налогоплательщик — принимать и своевременно оплачивать товары. По взаимоотношениям с организацией налогоплательщик принял к вычету НДС. В подтверждение обоснованности налоговых вычетов налогоплательщик представил счета-фактуры и товарные накладные, полученные от организации.

По результатам проверки налоговым органом было принято решение о доначислении налогоплательщику НДС, пеней и штрафа. Основанием послужил вывод налогового органа о том, что представленные налогоплательщиком документы не подтверждают реальности поставки товаров данным контрагентом.

Не согласившись с этим, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа незаконным. Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции и арбитражного суда округа, в удовлетворении заявленных требований было отказано.

Судебная коллегия Верховного суда РФ определением от 14.05.20 № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2917 отменила названные судебные акты и направила дело на новое рассмотрение, указав, в частности, следующее.

В тех случаях, когда налоговым органом не ставится вопрос об участии налогоплательщика в уклонении от уплаты НДС в результате согласованных действий с поставщиками, но приводятся доводы о том, что он знал или должен был знать об уклонении его поставщика (поставщиков предыдущих звеньев) от уплаты НДС, при оценке данных доводов судебная практика исходит из стандарта осмотрительного поведения в

Критерии проявления должной осмотрительности не могут быть одинаковыми для случаев ординарного пополнения материально-производственных запасов и в ситуациях, когда налогоплательщиком приобретается дорогостоящий актив

Распределение бремени доказывания между налоговым органом и налогоплательщиком не является одинаковым

гражданском (хозяйственном) обороте, ожидаемого от его разумного участника в сравнимых обстоятельствах.

При выборе контрагента субъекты предпринимательской деятельности, как правило, оценивают не только условия сделки и их коммерческую привлекательность, но и деловую репутацию, платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта. При совершении значимых сделок, например, по поводу дорогостоящих объектов недвижимости, они изучают историю взаимоотношений предшествующих собственников и принимают аналогичные меры.

Поэтому значение имеют не только доказанные налоговым органом обстоятельства, порочащие исполнение поставщиками их налоговых обязанностей, но и то, должны ли данные обстоятельства быть ясны налогоплательщику-покупателю в конкретной ситуации совершения сделки с поставщиком с учетом характера и объемов деятельности покупателя (крупная ли сделка и какова регулярность совершения аналогичных сделок); специфики приобретаемых товаров (работ, услуг) (наличие специальных требований к исполнителю, в том числе лицензий и допусков к выполнению определенных операций); особенностей коммерческих условий сделки (наличие значимого отклонения цены от рыночного уровня, наличие у поставщика предшествующего опыта исполнения аналогичных сделок) и т. п.

Соответственно, критерии проявления должной осмотрительности не могут быть одинаковыми для случаев ординарного пополнения материально-производственных запасов и в ситуациях, когда налогопла-

тельщиком приобретается дорогостоящий актив либо привлекается подрядчик для выполнения существенного объема работ.

Распределение бремени доказывания названных обстоятельств между налоговым органом и налогоплательщиком также не является одинаковым.

Если налоговый орган установит, что экономический источник вычета (возмещения) НДС не создан, а поставщик (исполнитель) в период взаимодействия с налогоплательщиком-покупателем не имел экономических ресурсов (материальных, финансовых, трудовых и т. п.), необходимых для исполнения заключенного с покупателем договора, в связи с чем сделка в действительности исполнена иными лицами, которым обязательство по ее исполнению поставщик не мог передать в силу своей номинальности, то данные обстоятельства могут указывать на то, что налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при выборе контрагента, пока иное не будет доказано налогоплательщиком.

Напротив, вступление в отношения с хозяйствующим субъектом, обладающим экономическими ресурсами, достаточными для исполнения сделки самостоятельно либо с привлечением третьих лиц, представление таким субъектом бухгалтерской и налоговой отчетности, отражающей наличие указанных ресурсов, дает разумно действующему налогоплательщику-покупателю основания ожидать, что сделка этим контрагентом будет исполнена надлежащим образом, а налоги при ее совершении — уплачены в бюджет. В подобной ситуации предполагается, что выбор контрагента отвечал условиям делового оборота, пока иное не будет доказано налоговым органом.

Поскольку судами не была дана надлежащая оценка доводам налогового органа и возражениям налогоплательщика о нали-

Решение налогового органа, принятое в результате налоговой проверки, может быть признано незаконным, если доначисление налогов произведено вопреки разъяснениям ФНС РФ

чи (отсутствии) экономического источника вычета (возмещения) НДС по взаимоотношениям с поставщиком, реальности исполнения договора поставки данным поставщиком и проявлению налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента, Судебная коллегия Верховного суда РФ отменила состоявшиеся по делу судебные акты и направила дело на новое рассмотрение.

Поскольку дело направлено на новое рассмотрение в нижестоящий суд, разбираться в этой ситуации придется суду первой инстанции. Иначе говоря, предстоит ответить на вопросы о том, имела ли место подделка документов (счетов-фактур и накладных), имело ли место мошенничество с целью выставить несуществующие факты хозяйственной деятельности как реальные. Без помощи органов внутренних дел разобраться и сформировать доказательственную базу, на наш взгляд, будет затруднительно. В ином случае принятое судебное решение по возбужденному уголовному делу или отказ в возбуждении такового смогут стать однозначным основанием для принятия решения по данному налоговому спору.

Разъяснения налогового органа при проведении налоговой проверки

Спорные вопросы исчисления и уплаты НДС не всегда рассматриваются в пользу налогового органа. В качестве примера налогового спора, разрешенного в пользу налогоплательщика, можно привести ситуацию, когда решение по налоговой проверке противоречит ведомственным нормативным актам ФНС РФ.

Так, решение налогового органа, принятое в результате налоговой проверки, может быть признано незаконным, если доначисление налогов произведено вопреки

разъяснениям ФНС РФ, опубликованным для общего пользования и направленным в адрес территориальных налоговых органов для использования в работе и способным сформировать соответствующие ожидания оценки правильности своего поведения у налогоплательщиков. Разберем данную ситуацию на примере определения ВС РФ от 14.11.19 №305-ЭС19-14421 по делу № А41-76253/2018.

Налогоплательщик (далее — покупатель) заключил с продавцом договор на поставку лекарственных препаратов. Между продавцом и покупателем также заключены дополнительные соглашения, согласно которым покупателю предоставляется премия в виде кредит-ноты на последний день отчетного периода на основании письменного расчета о достигнутом объеме продаж, где стороны подтверждают сумму закупленной продукции и размер причитающейся премии. Предоставленная премия засчитывается в счет непогашенной задолженности покупателя. При отсутствии задолженности премия засчитывается как оплата будущих поставок. В дополнительных соглашениях указано, что премия является самостоятельным вознаграждением, не приводящим к изменению цены единицы продукции, закупаемой покупателем по договору. Предоставление премии не требует исправления или переоформления товаросопроводительных документов.

По результатам проверки налоговым органом было принято решение о доначислении покупателю НДС и пеней. Основанием для доначисления названных сумм НДС и пеней послужил вывод налогового органа о нарушении покупателем подп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ, поскольку он не произвел корректировку своих налоговых обязанностей и не восстановил суммы НДС, ранее принятые к вычету, в связи с получением названных премий от продавца.

В силу принципа ведомственной субординации территориальные налоговые органы обязаны в правоотношениях с налогоплательщиками руководствоваться исходящими от ФНС РФ разъяснениями норм налогового законодательства

Не согласившись с произведенными доначислениями, покупатель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа незаконным. Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, заявленное требование было удовлетворено.

Постановлением арбитражного суда округа указанные судебные акты были отменены, дело направлено на новое рассмотрение. Суд округа указал, что судами первой и апелляционной инстанций не учтены доводы налогового органа относительно того, что в заключенном договоре предоставление премий поставлено в зависимость от выполнения таких условий, как достижение определенного объема продаж товаров, своевременность оплаты и т. п. Как отметил суд округа, это может означать, что согласованные условия предоставления премии не вышли за пределы исполнения обязательств по договорам поставки (передача товаров и их оплата) и, следовательно, предоставление премий фактически изменяет цену договора.

Судебная коллегия Верховного суда РФ отменила постановление арбитражного суда округа, оставив в силе решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции, отметив следующее.

Федеральная налоговая служба в связи с возникающими в правоприменительной практике вопросами исчисления сумм НДС при выплате поставщиком премии за приобретение определенного объема товаров и выполнение других согласованных сторонами условий договора издала письмо от 09.06.15 № ГД-4-3/9996@, в котором довела до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков позицию о порядке применения положений главы 21 НК РФ в отношении премий (вознаграждений), вы-

плачиваемых продавцом товаров их покупателю за достижение определенного объема закупок товаров.

В целях снижения количества налоговых и судебных споров ФНС РФ в названном письме обратила внимание на следующее. При получении покупателем от продавцов премий (бонусов) за приобретение определенного объема товаров, когда по условиям договора стоимость отгруженных товаров на сумму выплачиваемой (предоставляемой) премии (бонуса) не изменяется, либо при отсутствии таких условий в договоре обязанности по корректировке налоговых вычетов у покупателя не возникает и право на корректировку базы по НДС и суммы налога у продавца отсутствует.

Помимо этого, в соответствии с п. 1, 2, 5.6 и 6.3 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства РФ от 30.09.04 № 506, к полномочиям ФНС РФ как федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов и находящегося в ведении Минфина России, отнесены информирование налогоплательщиков о законодательстве о налогах и сборах, разъяснение вопросов, отнесенных к сфере деятельности данного органа.

В постановлении КС РФ от 31.03.15 № 6-П отмечено, что, тем самым, не исключается право ФНС РФ принимать акты информационно-разъяснительного характера для обеспечения единообразного применения налогового законодательства налоговыми органами на всей территории Российской Федерации.

В силу принципа ведомственной субординации территориальные налоговые органы обязаны в правоотношениях с налогоплательщиками руководствоваться исходящими от ФНС РФ разъяснениями норм налогового законодательства. Такие акты

Пересмотр договорной цены в связи с самим фактом возможного изменения объема налоговых обязательств продавца (исполнителя) не является правомерным

опосредованно, через правоприменительную деятельность должностных лиц налоговых органов, приобретают, по сути, обязательный характер и для неопределенного круга налогоплательщиков.

Указанное ранее разъяснение ФНС РФ в письме от 09.06.15 № ГД-4-3/9996@ опубликовано для всеобщего сведения и направлено в адрес территориальных налоговых органов для использования в работе. Иначе говоря, оно способно сформировать у налогоплательщиков соответствующие законные ожидания относительно оценки своего поведения со стороны государства как правомерного (не требующего самостоятельного исправления), а также относительно неизменности своего статуса как лица, исполнившего налоговую обязанность правильно и полно.

Принимая во внимание, что данное разъяснение не влечет ухудшения положения налогоплательщиков, на основании п. 6, 7 ст. 3, п. 1 ст. 30 НК РФ проверка законности оспариваемого решения налогового органа должна осуществляться в том числе с учетом того, не вошли ли действия налогового органа в противоречие с позицией ФНС РФ, изложенной в данном письме.

По условиям договора, заключенного между покупателем и продавцом, предоставление премий покупателю не влекло за собой пересмотра договорных цен ранее отгруженной продукции, а фактическое поведение сторон сделки (избранный сторонами договора способ оформления документов при предоставлении премии) не свидетельствовало об обратном. Продавец направил покупателю письмо, в котором подтвердил, что в связи с выплатой премий корректировочные счета-фактуры выставляться не будут.

Следовательно, судами установлена совокупность обстоятельств, при наличии которых в соответствии со ст. 30 НК РФ и по-

зицией ФНС РФ, выраженной в упомянутом письме, результатом проведенной в отношении покупателя выездной налоговой проверки не могло выступать доначисление НДС, соответствующих сумм пеней и штрафов покупателю в связи с получением премий от продавца. Поэтому требования покупателя обоснованно удовлетворены судами первой и апелляционной инстанций.

Корректировка цены договора на сумму НДС

Порядок исчисления и уплаты НДС порой вызывает споры не только между налогоплательщиком и налоговым органом, но между двумя контрагентами по сделке.

Увеличение цены договора и дополнительного взыскания сумм НДС с покупателя в случае неправильного учета налога продавцом при формировании окончательного размера цены договора допускается в случаях, когда такая возможность согласована обеими сторонами договора либо предусмотрена нормативными правовыми актами. Пересмотр договорной цены в связи с самим фактом возможного изменения объема налоговых обязательств продавца (исполнителя) не является правомерным.

Ранее данный вопрос рассматривался как спорный. В настоящее время с учетом имеющегося определения ВС РФ от 16.10.20 № 303-ЭС20-10766 по делу № А24-5838/2019 спорная ситуация может считаться разрешенной.

В частности, между организацией 1 (заказчик) и организацией 2 был заключен договор подряда на выполнение строительных работ. Ссылаясь на то, что по результатам исполнения договора организация 1 должна уплатить организации 2 сверх оговоренной в договоре цены, указанной без НДС, сумму затрат по уплате организацией 2 указан-

Вывод судов о допустимости пересмотра договорной цены в связи с самим фактом возможного изменения объема налоговых обязательств исполнителя не может быть признан правомерным

ного налога своим поставщикам при приобретении товаров и услуг, необходимых для производства работ по договору, организация 2 направила организации 1 соответствующую претензию. Организация 1 оставила ее без удовлетворения, что послужило основанием для обращения организации 2 в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций, заявленные требования были удовлетворены.

Суды исходили из того, что установленная договором цена не включает в себя НДС, в связи с чем спорная сумма налога подлежит взысканию с организации 1. При этом суды ссылались на правовые позиции, представленные в п. 9 информационного письма Президиума ВАС РФ от 10.12.96 № 9 и п. 15 информационного письма ВАС РФ от 24.01.2000 № 51.

Судебная коллегия Верховного суда РФ отменила названные судебные акты и отказала в иске, учитывая следующее.

Исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон (п. 1 ст. 424 ГК РФ), а изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке (п. 2 ст. 424 ГК РФ).

Судебная практика, сформированная в период действия Закона РФ от 06.12.91 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» и начала действия главы 21 НК РФ, признавала, что продавец товаров (работ, услуг) вправе взыскать с покупателя не уплаченные при расчетах за реализованный товар суммы, составляющие НДС, если при указании договорной цены стороны не сделали оговорку о включении данного налога в соответствующую сумму, независимо

от наличия в договоре условия о возможности увеличения цены.

Между тем в п. 17 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.14 № 33 отмечено, что бремя надлежащего учета сумм НДС при определении окончательного размера указанной в договоре цены, ее выделения в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой лежит только на одной из сторон сделки — на продавце как налогоплательщике.

Названный подход, отвечающий положениям ст. 424 ГК РФ, предполагает, что риск неправильного понимания налогового законодательства при определении окончательного размера цены по общему правилу приходится на обязанного по налоговому законодательству налогоплательщика (исполнителя) и не может с безусловностью переноситься на другую сторону договора.

Поэтому по общему правилу возможность увеличения цены сделки и дополнительного взыскания сумм НДС с покупателя в случае неправильного учета налога продавцом при формировании окончательного размера цены договора допускается только в случаях, когда такая возможность согласована обеими сторонами договора либо предусмотрена нормативными правовыми актами.

Судами установлено, что цена договора является твердой, договор не содержит положений о возможности ее увеличения в связи с изменением налоговых обязательств исполнителя. Закон, который устанавливает обязательность пересмотра договорной цены, в рассматриваемой ситуации отсутствует.

Следовательно, вывод судов о допустимости пересмотра договорной цены в связи с самим фактом возможного изменения объема налоговых обязательств исполнителя не может быть признан правомерным.

Кроме того, суды не приняли во внимание, что организация 2, по сути, просила

Состав издержек исполнителя, подлежащих возмещению в цене договора, определяется в смете, согласованной сторонами договора. Иные издержки покрываются за счет предусмотренного сметой вознаграждения подрядчика

взыскать не суммы налога, подлежащие уплате ею самой как налогоплательщиком при реализации работ по договору подряда в пользу организации 1, а требовала компенсации сумм НДС, уплаченных ею своим контрагентам в цене приобретенных у них товаров (работ, услуг).

Вместе с тем в соответствии с п. 2 и 3 ст. 709 ГК РФ цена в договоре подряда включает компенсацию издержек подрядчика и причитающееся ему вознаграждение. Цена работы может быть определена посредством составления сметы. В случае когда работа выполняется в соответствии со сметой, составленной подрядчиком, она приобретает силу и становится частью договора подряда с момента подтверждения ее заказчиком.

Таким образом, по общему правилу состав издержек исполнителя, подлежащих возмещению в цене договора, определяется в смете, согласованной сторонами договора. Иные издержки покрываются за счет предусмотренного сметой вознаграждения подрядчика.

В соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 170, п. 2 и 3 ст. 346.11 НК РФ суммы НДС, предъяв-

ленные подрядчику его поставщиками и иными контрагентами при приобретении у них соответствующих товаров (работ, услуг), не принимаются к вычету у подрядчика, применяющего УСН, а учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг).

Иными словами, для подрядчика, применяющего УСН, суммы «входного» НДС являются частью его издержек на приобретение соответствующих товаров (работ, услуг).

Учитывая, что стоимость работ определена по утвержденной и прошедшей экспертизу проектно-сметной документации, цена договора является твердой и окончательной на весь срок выполнения работ и не подлежит никаким изменениям, оплата работ осуществляется по цене договора в соответствии со сметой, а также в связи с тем, что возможность пересмотра сметы по требованию одной из сторон договор не содержит, требования организации 2 не подлежали удовлетворению ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принята Государственной Думой 19 июля 2000 г., № 117-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочно-правовая система «Гарант»: [Электронный ресурс] / Компания «Гарант».



ПОДПИСКА-2022

Подписные индексы в каталогах:

«Почта России» – П2428, П2434

онлайн-подписка на сайте: www.podpiska.pochta.ru

Агентство «Урал-Пресс» – 70091, 48987

представительства в вашем городе
вы можете найти на сайте: www.ural-press.ru

Редакционная подписка

на I полугодие и год
(с любого месяца и на любой срок)

Оформление по телефону: (495) 764-02-39
e-mail: zakaz@buhgalt.ru и на сайте: www.buhgalt.ru