

Спорные вопросы исчисления и уплаты НДС

А. В. Белов,
аудитор

Рассмотрим судебные решения, касающиеся: права на вычет НДС при переходе с упрощенной системы налогообложения на общий налоговый режим; зачета НДС на сопутствующие товары при экспорте транспортных услуг через территорию Российской Федерации и др.

Право на вычет НДС при переходе с УСН на общий налоговый режим

Рассматриваемый случай касается сумм налога, предъявленных в ходе строительства и заявленных к вычету налогоплательщиком, ранее применявшим УСН, если объект строительства не использовался для извлечения выгоды в период ее применения, а облагаемые НДС операции возникли после перехода налогоплательщика на ОСН.

Организация представила в налоговый орган декларацию по НДС за отчетный период, заявив в ней вычеты по строительству заправочной станции и пункта технического обслуживания.

По результатам проверки налоговый орган принял решения об отказе в привлечении организации к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения и об отказе в возмещении НДС.

Основанием для вынесения оспариваемых решений послужил вывод налогового органа, сделанный в соответствии с п. 2 ст. 346.11 НК РФ, об отсутствии у организации права на заявление к вычету спорных сумм НДС, мотивированный тем, что в период выставления счетов-фактур и до 1 июля 2015 г. организация не являлась плательщиком по ОСН, а применяла УСН с объектом налогообложения «доходы».

Не согласившись с вынесенными решениями налогового органа, организация обра-

тилась в арбитражный суд с заявлением о признании их незаконными.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлениями судов апелляционной и кассационной инстанций, в удовлетворении заявленного требования было отказано.

Суды исходили из того, что в соответствии п. 2 ст. 346.11 НК РФ организации, применяющие УСН, не признаются плательщиками НДС, в связи с чем при переходе на ОСН не имеют права принять к вычету суммы НДС, предъявленные в период применения специального налогового режима.

Отклоняя ссылку организации на положения п. 6 ст. 346.25 НК РФ, позволяющие при переходе на ОСН принять к вычету суммы НДС, если расходы на приобретение товаров (работ, услуг, имущественных прав) не были вычтены из базы при применении УСН, суды со ссылкой на правовую позицию Конституционного суда Российской Федерации, выраженную в определении от 22.01.14 № 62-О, отметили, что данной нормой урегулирован случай, когда налогоплательщиком в период применения специального налогового режима был выбран объект налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Определением ВС РФ от 12.04.21 № 301-ЭС21-784 по делу № А38-8598/2019 названные судебные акты были отменены, дело направлено на новое рассмотрение, а внимание было обращено на следующее.

Нормы главы 21 НК РФ, ст. 346.25 НК РФ не содержат запрета на вычет сумм НДС, предъявленных в период применения специального налогового режима, по товарам (работам, услугам), использовавшимися в облагаемой НДС деятельности начато после перехода на ОСН

Отечественные хозяйствующие субъекты вправе применять «нулевую» ставку НДС в отношении услуг (работ) по перевозке и транспортировке товаров в порядке международного транзита

Нормы главы 21 НК РФ, ст. 346.25 НК РФ, определяющие правила налогообложения при переходе налогоплательщика на ОСН с УСН, не содержат запрета на вычет сумм НДС, предъявленных в период применения специального налогового режима, по товарам (работам, услугам), использование которых в облагаемой НДС деятельности начато после перехода на ОСН.

Положения п. 6 ст. 346.25 НК РФ ни по своему буквальному содержанию, ни во взаимосвязи с иными положениями Налогового кодекса РФ не дают оснований для вывода об установлении законодателем такого рода запрета. Они направлены на исключение возможности одновременного получения налоговой выгоды в рамках применения двух систем налогообложения при приобретении товаров (работ, услуг). В этом контексте в определении КС РФ от 22.01.14 № 62-О подчеркивается, что, переходя в добровольном порядке к применению УСН, налогоплательщики по общему правилу сами выбирают для себя объект налогообложения и, таким образом, самостоятельно решают, когда и как им выгоднее распорядиться принадлежащим правом, в том числе с учетом налоговых последствий своих действий.

Таким образом, суммы налога, предъявленные в ходе строительства, могут быть приняты к вычету налогоплательщиком, ранее применявшим УСН, при соблюдении установленных ст. 169, п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ условий, если объект строительства не использовался для извлечения выгоды в период применения УСН, а облагаемые НДС операции с использованием окончательного строительством объекта совершены после перехода налогоплательщика на ОСН.

Следовательно, вопреки выводам судов, обстоятельство, что спорные суммы налога были предъявлены организации в период осуществления строительства и применения ею УСН с объектом налогообложения «до-

ходы», само по себе не могло служить основанием для отказа в вычете названных сумм при исчислении НДС после перехода организации на ОСН.

Полагаем, в данном случае имеет место попытка сформировать прецедент. Рассмотрим пример. При работе на УСН с объектом налогообложения «доходы» организация купила товар, уплатив НДС в цене. Потом перешла на ОСН, продала весь товар с НДС и предъявила к зачету ранее уплаченный НДС.

Это вполне обоснованно, поскольку необоснованной налоговой выгоды от смены налогового режима нет. Более того, если речь идет о розничном магазине на УСН, который в результате расширения деятельности пришел к выводу о целесообразности перехода на ОСН, то действия налогового органа по отказу в возмещении НДС можно отчасти рассматривать как ограничение конкуренции для «растущего» и пользующегося спросом бизнеса.

Отметим, что современные технологии в области товарно-денежного учета, даже в малом бизнесе, позволяют с высокой степенью уверенности отследить, какая партия товара и в какой ее части продавалась при УСН, а какая начала продаваться после даты принятия решения о переходе на ОСН, и в какой части НДС может быть предъявлен к вычету.

Зачет НДС на сопутствующие товары при экспорте транспортных услуг через территорию Российской Федерации

Отечественные хозяйствующие субъекты вправе применять «нулевую» ставку НДС в отношении услуг (работ) по перевозке и транспортировке товаров в порядке международного транзита при соблюдении ряда условий.

Трансграничный характер деятельности налогоплательщика сам по себе не является обстоятельством, исключающим признание соответствующих операций облагаемыми НДС в Российской Федерации

Организация оказывала иностранной компании услуги по транспортировке грузов из портов погрузки в иностранных государствах в порты выгрузки вне российских территориальных вод. В отношении стоимости услуг по перевозке организацией была применена «нулевая» ставка НДС, предусмотренная подп. 3 п. 1 ст. 164 НК РФ, и заявлены вычеты в отношении товаров (работ, услуг), приобретенных на территории Российской Федерации для осуществления указанных перевозок. Налоговый орган отказал организации в применении вычетов и возмещении НДС, указав, что в соответствии со ст. 148 НК РФ территория Российской Федерации не является местом реализации услуг, оказанных организацией.

Не согласившись с решением налогового органа, организация обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа незаконным.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением судов апелляционной и кассационной инстанций, в удовлетворении заявленного требования было отказано. Причем суды отклонили доводы организации о необходимости применения подп. 3 п. 1 ст. 164 НК РФ. По их мнению, предусмотренная данной нормой «нулевая» ставка НДС может применяться только в отношении вспомогательных услуг, связанных с транзитной перевозкой.

Определением ВС РФ от 29.11.21 № 301-ЭС21-16598 по делу № А43-25632/2019 названные судебные акты были отменены, решение налогового органа признано незаконным, внимание было обращено на следующее.

По своей экономико-правовой природе НДС является косвенным налогом на потребление товаров (работ, услуг), взимаемым на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю, исходя из стоимости (цены), добавленной на каждой из указанных

стадий, и перелагаемым на потребителей в цене реализуемых им товаров (работ, услуг).

В системе норм главы 21 НК РФ применение «нулевой» ставки НДС в отношении операций с экспортируемыми товарами (работами, услугами), конечное потребление которых происходит за пределами территории Российской Федерации, предопределяется правовой природой указанного налога, обусловлено целями избежания двойного налогообложения операции в стране происхождения и в стране назначения, целями поддержания конкурентоспособности экспортируемых товаров (работ, услуг).

Трансграничный характер деятельности налогоплательщика сам по себе не является обстоятельством, исключающим признание соответствующих операций облагаемыми НДС в Российской Федерации. Напротив, он выступает поводом для определения законодателем операций, в частности, связанных с экспортом товаров (работ, услуг), в отношении которых должен применяться правовой режим «нулевой» ставки НДС.

В соответствии с подп. 4.2, 5 п. 1 ст. 148 НК РФ в отношении услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и транспортировкой товаров в порядке международного транзита, признается наличие их тесной связи с территорией Российской Федерации, если исполнителями услуг (работ) являются российские хозяйствующие субъекты, а сама перевозка (транспортировка) осуществляется через территорию Российской Федерации, в том числе с использованием российской транспортной инфраструктуры.

Выводы судов о допустимости применения положений подп. 4.2 п. 1 ст. 148 и подп. 3 п. 1 ст. 164 НК РФ только к вспомогательным услугам, исключая саму перевозку (транспортировку) грузов, не могут быть признаны правомерными. Такое толкование противоречит целевому назначению данных норм как призванных обеспечить налогообложение экспортируемых рос-

Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности

сийскими хозяйствующими субъектами услуг (работ) в соответствии с принципом страны назначения; создать дополнительные экономические стимулы для организации международного транзита грузов через территорию Российской Федерации, в том числе для использования в целях международного транзита пролегающих через нашу страну водных путей.

Заход в российские порты был обусловлен не только необходимостью прохождения надзорных процедур (в том числе таможенных), но и технологической необходимостью бесперебойного снабжения судов товарами, работами и услугами, необходимыми для их функционирования во время движения по российским водным путям. Основными приобретенными товарами являлись судовое топливо, мазут и судовое масло.

Данные доводы налогоплательщика по существу не оспаривались налоговым органом, не были опровергнуты в ходе рассмотрения дела.

Таким образом, при рассмотрении дела судами было допущено неправильное толкование и применение положений главы 21 НК РФ, что привело к некорректному разрешению спора.

Зачет НДС при приобретении товаров у поставщиков, не ведущих реальной экономической деятельности

Налогоплательщик-покупатель вправе учесть расходы на приобретение товаров (работ, услуг) и вычеты по НДС только в той части, в какой налоги были уплачены лицом, осуществившим фактическое исполнение по сделке.

Налоговым органом была проведена выездная проверка организации, по результатам которой был составлен акт проверки и вынесено решение о доначислении организации недоимки по налогу на прибыль, НДС, пеней и штрафов в связи с приобретением товаров у ряда поставщиков, не ведущих реальной

экономической деятельности и не исполняющих обязанность по уплате налогов.

Не согласившись с результатами проверки, организация оспорила решение налогового органа в арбитражном суде. Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением судов апелляционной и кассационной инстанций, в удовлетворении заявленного требования было отказано.

Определением Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 15.12.21 по делу № 305-ЭС21-18005, А40-131167/2020 названные судебные акты были отменены, дело направлено на новое рассмотрение, внимание было обращено на следующее.

Исходя из п. 1 и 3 ст. 3 НК РФ, противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения выступает одной из целей правового регулирования в данной сфере, реализация которой является необходимой для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения, взимания налогов в соответствии с их экономическим основанием, исключения произвольного налогообложения.

Как указано в п. 2 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.06 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», при рассмотрении в арбитражном суде налогового спора налоговым органом могут быть предоставлены в суд доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды. Она может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

С 1 января 2021 г. законодателем введено новое регулирование вопроса об уплате НДС организациями-банкротами

Таким образом, не допускается извлечение налоговой выгоды из потерь казны налогоплательщиками, использующими формальный документооборот с участием организаций, не ведущих реальной экономической деятельности и не исполняющих налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от их имени.

В то же время противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения не должно приводить к определению налоговой обязанности в относительно более высоком размере — превышающем потери казны от неуплаты налогов, возникшие на той или иной стадии обращения товаров (работ, услуг), приобретенных налогоплательщиком. Иное означало бы применение ответственности, что выходит за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения.

Если в последовательность поставки товаров включены лица, не ведущие реальной финансово-хозяйственной деятельности и не уплачивающие налоги, и в распоряжении налогового органа имеются сведения и доказательства, в том числе раскрытые налогоплательщиком-покупателем, позволяющие установить лицо, которое действовало в рамках легального хозяйственного оборота (осуществило фактическое исполнение по сделке с товаром и уплатило причитающиеся при ее исполнении суммы налогов), то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль, и примененных им вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную такого рода лицами.

Налоговым органом установлено, что в действительности приобретенная налогоплательщиком продукция поставлялась напрямую ее изготовителем. Налоговый орган располагал сведениями и документами, которые позволяли установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделкам (организация-изготовитель) в рамках легального

хозяйственного оборота, уплатившее налоги при поставке товара налогоплательщику в соответствующем размере. Между тем при определении размера недоимки по налогу на прибыль и НДС эти сведения налоговым органом фактически не были приняты во внимание, что могло привести к произвольному завышению сумм налогов, пеней и штрафов, начисленных по результатам проверки.

Предъявление к зачету НДС, уплаченного организации-банкроту

С 1 января 2021 г. законодателем введено новое регулирование вопроса об уплате НДС организациями-банкротами (подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ). Обязанность названных лиц по уплате НДС при реализации товаров, изготовленных и (или) приобретенных в процессе осуществления хозяйственной деятельности, исключена. С учетом п. 1 ст. 38 НК РФ это означает, что, несмотря на фактическое продолжение ведения хозяйственной деятельности и участие в связи с этим в гражданском (экономическом) обороте, организация-банкрот более не участвует в отношениях по взиманию НДС, регулируемых главой 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ.

Спорный вопрос касается отношений, возникших в период до 1 января 2021 г. В частности, между налогоплательщиком и поставщиком был заключен договор на поставку нефтепродуктов с различных нефтяных баз. В рамках исполнения договора при отгрузке нефтепродуктов поставщиком были выставлены счета-фактуры с выделенной в них суммой налога.

Налоговым органом была проведена проверка представленной налогоплательщиком декларации по налогу на добавленную стоимость за отчетный период. В ходе проверки было установлено, что налогоплательщик в нарушение подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ

Законодательство о налогах и сборах исходит из всеобщности и равенства налогообложения, необходимости взимания налогов в соответствии с их экономическим основанием и недопустимости произвольного налогообложения

неправомерно принял к вычету НДС по счетам-фактурам, выписанным поставщиком, поскольку решением арбитражного суда поставщик был признан несостоятельным (банкротом), в отношении него было открыто конкурсное производство. Налоговый орган считал, что поставщик неправомерно выставлял организации счета-фактуры с выделением в них суммы налога, а налогоплательщик не имел права на применение вычетов по таким счетам-фактурам. По результатам проверки налоговым органом было принято решение о доначислении НДС и пеней, а также о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа незаконным. Решением суда первой инстанции заявленное требование было удовлетворено. Суд пришел к выводу, что налогоплательщик не может быть лишен права на вычет, предусмотренный п. 2 ст. 171 НК РФ, поскольку суммы НДС, выделенные в спорных счетах-фактурах и принятые к вычету налогоплательщиком, отражены поставщиком в его декларации по налогу на добавленную стоимость за отчетный период, налог по декларации уплачен в бюджет, а приобретенные нефтепродукты не включены в конкурсную массу поставщика и использовались налогоплательщиком в облагаемой налогом хозяйственной деятельности.

Постановлением суда апелляционной инстанции, оставленным без изменения постановлением суда кассационной инстанции, решение суда первой инстанции было отменено, в удовлетворении заявленного требования отказано. Причем суды исходили из того, что поставщик не изготавливал нефтепродукты, реализованные налогоплательщику, а приобрел их у сторонних организаций для последующей продажи. На этом основании суды признали

правомерным вывод налогового органа о том, что спорные операции по поставке нефтепродуктов в соответствии с подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ не признаются объектом обложения НДС и предъявленные по ним суммы налога не могут быть приняты налогоплательщиком к вычету.

Определением ВС РФ от 26.03.21 № 308-ЭС21-364 постановления судов апелляционной и кассационной инстанций были отменены, а решение суда первой инстанции оставлено в силе. В названном определении внимание было обращено на следующее.

Судами установлено, что нефтепродукты были приняты к учету налогоплательщиком и приобретались для использования в его собственной облагаемой НДС деятельности, а у поставщика не были включены в конкурсную массу. Кроме того, приобретенные нефтепродукты были оплачены налогоплательщиком, а предъявленные при выставлении счетов-фактур суммы НДС поставщиком полностью уплачены в бюджет, что не оспаривалось налоговым органом.

В соответствии с подп. 1 и 3 ст. 3 НК РФ законодательство о налогах и сборах исходит из всеобщности и равенства налогообложения, необходимости взимания налогов в соответствии с их экономическим основанием и недопустимости произвольного налогообложения.

По своей экономико-правовой природе НДС является косвенным налогом на потребление товаров (работ, услуг), взимаемым на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю, исходя из стоимости (цены), добавленной на каждой из указанных стадий, и перелагаемым на потребителей в цене реализуемых им товаров (работ, услуг).

В процессе производства и коммерческой реализации товаров (работ, услуг) расходы поставщика по уплате налога в бюджет фактически перекладываются на покупателя, ко-

В отношении товаров, приобретенных у организаций-банкротов до 1 января 2021 г., налогоплательщики-покупатели принимают к вычету предъявленные им суммы налога на общих основаниях

торый, осуществляя, в свою очередь, реализацию полученного товара как поставщик, также получает компенсацию, но уже от последующего покупателя. Цепь переложения налога завершается тогда, когда имеет место реализация товаров (работ, услуг) их потребителю, который и несет фактическое налоговое бремя НДС. Для этого законодателем предусмотрен механизм определения суммы налога к уплате с учетом вычетов (суммы налога, перечисленной налогоплательщиком своим поставщикам товаров (работ, услуг), которые в соответствии с п. 2 ст. 171 НК РФ уменьшают сумму исчисленного налога.

Вступление налогоплательщиков-покупателей в хозяйственные отношения с организациями, признанными несостоятельными (банкротами), не является объектом правового запрета. Организации, в отношении которых открыта процедура конкурсного производства, имеют возможность на законном основании продолжить ведение своей деятельности (а в отдельных установленных законом случаях не вправе прекратить ее ведение). Следовательно, само по себе открытие конкурсного производства в отношении продавца товаров (работ, услуг) не может являться безусловным основанием для лишения покупателя, правомерно вступившего в отношения (продолжавшего отношения) с банкротом, права на вычет налога, предъявленного в цене товаров (работ, услуг).

При ином подходе бремя уплаты НДС переносится с организации — должника, признанного финансово несостоятельным (банкротом), на хозяйствующего субъекта — покупателя. Последний, не имея основания к вычету ни суммы НДС по приобретенной у должника изготовленной им готовой продукции, ни суммы НДС, исчисленной предыдущими участниками процесса товародвижения, должен уплатить налог в бюджет непосредственно от величины собственного облагаемого налогом оборота. Это ставит покупателя

в неравное и более обременительное положение по сравнению с иными лицами, ведущими такую же экономическую деятельность, и в связи с этим по общему правилу не может быть признано допустимым.

Таким образом, в отношении товаров, приобретенных у организаций-банкротов в рамках осуществления их текущей хозяйственной деятельности в период действия подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ в ред. Федерального закона от 24.11.14 № 366-ФЗ (т. е. до 1 января 2021 г.), налогоплательщики-покупатели принимают к вычету предъявленные им суммы налога на общих основаниях. Причем, вопреки выводам судов апелляционной и кассационной инстанций, для оценки правомерности применения вычетов не может иметь значения характер хозяйственной деятельности продавца (производство собственной продукции или коммерческая продажа товаров), поскольку такого рода дифференциация права на вычет предъявленного налога у покупателя товаров (работ, услуг) не следует из п. 2 ст. 171 НК РФ и является недопустимой.

Более того, в соответствии с п. 2 ст. 5 НК РФ новое регулирование в той мере, в какой оно ухудшает положение налогоплательщиков-покупателей, не имеет обратной силы.

Следовательно, налогоплательщиком были соблюдены условия для вычета налога, предусмотренные ст. 169, п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ. В рассматриваемой ситуации какие-либо потери казны в результате действий поставщика и налогоплательщика отсутствуют, в связи с чем у налогового органа не имелось оснований для принятия оспариваемого решения ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая: [принята Государственной Думой 16 июля 1998 г., № 146-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочно-правовая система «Гарант»: [Электронный ресурс] / Компания «Гарант».
2. 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».