

Актуальная судебная практика по налоговым спорам 2010 г.

Акчурина Галина Маратовна

Руководитель практики налоговых споров «ФБК-Право»

Сроки и порядок возврата излишне уплаченного налога

- **Требования нормативных актов:**
- В соответствии с п. 4 ст. 78 НК РФ зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа. В аналогичном порядке принимается решение о возврате суммы излишне уплаченного налога.
- Согласно п. 7 ст. 78 НК РФ **заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.**
- НК РФ устанавливает особую процедуру зачета (возврата) излишне уплаченного налога, который производится на основании решения налогового органа.

Ранее сформировавшиеся подходы судов к разрешению споров о возврате излишне уплаченных налогов:

1. Срок на возврат (зачет) суммы излишне уплаченного налога, определенный пунктом 9 статьи 78 НК РФ, начинается исчисляться со дня подачи заявления о возврате (зачете), **но не ранее, чем с момента завершения камеральной налоговой проверки по соответствующему налоговому (отчетному) периоду либо с момента, когда такая проверка должна была быть завершена по правилам статьи 88 НК РФ (п. 11 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98).**
2. Отказ в проведении зачета (возврата) налога или бездействие налогового органа, выразившееся в непроведении зачета (возврата), может быть обжаловано в суд на основании ст. 137—138 НК РФ. В соответствии с позицией ВАС РФ (п. 22 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5) обращение налогоплательщика в суд с иском о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налогов и пеней возможно **только в случае отказа налогового органа в удовлетворении упомянутого выше заявления либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок.** Данная процедура является досудебным урегулированием спора налогоплательщика и налогового органа (п. 2 ч. 1 ст. 148 АПК РФ, определение ВАС РФ от 06.11.2008 № 1421/08).

Несоблюдение данной процедуры влечет:

- оставление заявления без движения, если налогоплательщик не приложит доказательства соблюдения досудебного порядка урегулирования спора. Указанная процедура применяется, если несоблюдение досудебного порядка урегулирования спора будет установлено на стадии принятия заявления к производству;
- оставление искового заявления без рассмотрения, если суд установит данное обстоятельство после принятия дела к производству (п. 2 ч. 1 ст. 148 АПК РФ). Неистечение срока на проведение камеральной налоговой проверки также в ряде дел явилось основанием для отказа в удовлетворении заявленных требований о зачете (возврате налога).

Сроки и порядок возврата излишне уплаченного налога (продолжение)

3. Сложившаяся судебная практика (определение КС РФ от 21.06.2001 № 173-О) свидетельствует, что существует два самостоятельных порядка возврата излишне уплаченного налога:
- 1) если излишняя уплата налога выявлена налогоплательщиком **в течение трех лет со дня излишней уплаты налога**, налогоплательщик обращается в налоговый орган с заявлением о возврате налога.
 - 2) **в случае пропуска трехгодичного срока на обращение в налоговый орган** налогоплательщик обращается непосредственно в суд, минуя налоговый орган. В этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности – **со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права** (п. 1 ст. 200 ГК РФ).
- Согласно постановлению Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2006 г. № 6219/06 вопрос о порядке исчисления срока подачи налогоплательщиком в суд заявления о возврате излишне уплаченного налога должен решаться применительно к п. 2 ст. 79 НК РФ с учетом того, что такое заявление должно быть подано **в течение трех лет со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишне уплаченного налога.**

Негативное изменение судебной практики в 2009—2010 гг.:

- Ранее суды придерживались позиции, что срок на возврат налога исчисляется со дня составления акта сверки с налоговым органом (или) даты подачи уточненной налоговой декларации, в которой корректируются налоговые обязательства налогоплательщика (или) со дня, когда налогоплательщику было отказано в возврате (зачете) излишне уплаченного налога.
- Изменение судебной практики было обусловлено опубликованием Постановления Президиума ВАС РФ от 25.02.09 г. № 12882/08. В данном Постановлении ВАС РФ указал, что: *«моментом, когда налогоплательщик узнал о факте излишней уплаты налога, не может считаться момент совершения им действий по корректировке своего налогового обязательства и представлению уточненной налоговой декларации»*.
- В данном конкретном деле ВАС РФ пришел к выводу, что об излишней уплате налога в связи с неприменением льготы по налогу на имущество общество должно было узнать **в день уплаты налога или при подаче первоначальной налоговой декларации**. При этом суды сослались на Постановление Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2006 г. № 6219/06. В данном Постановлении указано, что вопрос о порядке исчисления срока подачи налогоплательщиком в суд заявления о возврате излишне уплаченного налога должен решаться применительно к п. 2 ст. 79 НК РФ с учетом того, что такое заявление должно быть подано **в течение трех лет со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишне уплаченного налога**.

Сроки и порядок возврата излишне уплаченного налога (продолжение)

- **Проблемный вопрос:** Если срок на обращение в налоговый орган с заявлением о возврате излишне уплаченного налога и срок на обращение в суд (три года с момента излишней уплаты налога) истекает в один день.
- **Отрицательная практика:** Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 10.06.09 г. № А41-К2-16798/07 (оставлено без изменения ФАС Московского округа от 11.09.09 г. № КА-А41/6766-09); Постановление ФАС Московского округа от 22.10.2009 № КА-А41/11113-09; Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 18.06.2009 по делу N А41-406/09 (оставлено без изменения постановлением ФАС Московского округа от 22.10.2009 N КА-А41/10016-19);
- **Положительная практика:** Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 10.12.2009 N 09АП-23905/2009-АК (оставлено в силе Постановлением ФАС Московского округа от 09.03.10 г. № КА-А40/1465-10); Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.06.2009 по делу N А40-74498/08-98-356 (оставлено без изменения постановлением ФАС МО от 10.11.2009 N КА-А40/11532-09); постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.05.09 г. № А40-62014/08-108-298 (оставлено без изменения постановлением ФАС Московского округа от 11.08.2009 N КА-А40/7552-09), решение Арбитражного суда г. Москвы от 03.04.08 г. № А40-63118/07-99-279 (оставлено без изменения постановлением ФАС Московского округа от 02.09.08 г. № КА-А40/8035-08, отказано в передаче в Президиум ВАС РФ определением от 18.02.09 г. № ВАС-16682/08).

Сроки и порядок возврата излишне уплаченного налога (продолжение)

- **Обратить внимание!** Возможно изменение практики в 2010 году в пользу налогоплательщика.
- В ВАС РФ пересмотрены в порядке надзора судебные акты по делу № А40-44416/09-75-270 по заявлению общества «Спорт-Модерн» (Определение о передаче дела в Президиум ВАС РФ от 16.03.2010 № 636/10). Постановление ВАС РФ в настоящее время еще не отписано.

- **Позиция налоговых органов:**

Из буквального толкования ст. 78, 79, 176 НК РФ следует, что для возврата излишне взысканного налога требуется обращение налогоплательщика в налоговый орган с заявлением. Право налогоплательщика на обращение в суд с требованием о возврате незаконно взысканного налога, пеней, штрафов возникает при условии принятия мер к досудебному урегулированию спора с налоговыми органами.

- **Позиция судов:**

Статья 79 НК РФ предусматривает право налогоплательщика самостоятельно выбрать способ защиты своего права: путем подачи соответствующего заявления в налоговый орган или путем непосредственного обращения в суд. Закон не устанавливает обязанности налогоплательщика принимать меры к досудебному урегулированию спора.

- **Источник:**

Постановление Президиума ВАС РФ от 20.04.2010
№ 17413/09

- **Требования нормативных актов:**
- Налогоплательщики, использующие амортизируемые основные средства для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, вправе использовать специальный коэффициент к основной норме амортизации.
- В целях главы 25 НК РФ под агрессивной средой понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации. К работе в агрессивной среде **приравнивается** также нахождение основных средств в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации.

- **Позиция налоговых органов:**

Если основное средство предназначено (изначально произведено) для работы в условиях агрессивной среды, то повышающий коэффициент изначально предусмотрен для него в норме амортизации. К таким основным средствам специальный повышающий коэффициент к норме амортизации в связи с их работой в условиях агрессивной среды не применяется.

- **Позиция налогоплательщика:**

Если основное средство эксплуатируется в условиях агрессивной среды или иной среде, приравненной к агрессивной, то налогоплательщик вправе применять повышающий коэффициент к основной норме амортизации вне зависимости от того, предназначен ли он изначально для работы в такой среде или нет.

- **Судебная практика: см. приложение № 1**

1. **Расходы по оплате мерчандайзинговых услуг —**
Постановление Президиума ВАС РФ от 22.12.2009
№ 11175/09
2. **Расходы, не принесшие доходов —**
расходы на оплату разовых комиссий банку в случае
неполучения кредита — Постановление ФАС МО от
03.02.2010 № КА-А40/84-10-П

Предоставление ретроспективных скидок

История вопроса:

В 2005 году в НК РФ в составе внереализационных расходов для целей исчисления налога на прибыль были указаны расходы в виде премии (скидки), выплаченных покупателю вследствие исполнения условий договора.

В связи с этим налоговые органы разъяснили, что для целей исчисления налоговой базы по НДС имеет значение порядок предоставления скидки (Письмо Минфина России от 26 июля 2007 г. № 03-07-15/112):

- суммы премий и вознаграждений, полученные покупателем товаров от продавцов и не связанные с оплатой товаров не облагаются НДС, т.е. не изменяют обязательств сторон по НДС,
- если скидка предоставляется путем изменения цены ранее поставленного товара, то необходимо скорректировать налоговую базу по НДС в периоде поставки товаров (а также внести исправления в документы).

Предоставление ретроспективных скидок

История вопроса:

В Постановлении Президиума ВАС от 22 декабря 2009 г. № 11175/09 была сформирована следующая позиция: вне зависимости от того, как определена система поощрений (скидка к базовой цене товара, предоставление бонуса), а также независимо от порядка предоставления скидок и бонусов, при определении налоговой базы сумма выручки подлежит определению с учетом скидок, а в случае необходимости – корректировке за тот налоговый период, в котором отражена реализация товаров (работ, услуг).

Поэтому возникают следующие вопросы:

1. Порядок оформления ретроспективных скидок предоставляемых в виде бонуса,
2. Период предоставления скидок в виде бонуса для целей НДС (необходимость корректировки обязательств в периоде реализации товаров).

Порядок оформления ретроспективных скидок в форме бонусов

Позиция налоговых органов

Необходимо скорректировать счета-фактуры, внести изменения в книги покупок (продаж), подать уточненные декларации в периодах реализации товаров.

Судебно-арбитражная практика

Налоговое законодательство не устанавливает запрет на выставление счетов-фактур с отрицательными значениями.

Поэтому налогоплательщик правомерно осуществлял уменьшение продажной цены реализованного товара, выставляя отрицательные счета-фактуры.

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 26 июня 2009 г. № Ф03-2636/2009 (определением ВАС РФ от 24 февраля 2010 года в передаче дела в Президиум ВАС РФ отказано). Аналогичный подход: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 10 февраля 2010 г. № А44-2914/2009, Постановление ФАС Поволжского округа от 10 февраля 2010 г. № А55-15001/2009, Постановление Девятого апелляционного суда от 13 апреля 2010 года № 09-АП5873/2010-АК, Постановление ФАС Московского округа от 25 июня 2008 № КА-А40/5284-08 по делу № А40-54849/07-99-242.

Период предоставления ретроспективных скидок в форме бонусов

Судебно-арбитражная практика (в пользу налогоплательщика)

Налогоплательщик правомерно отражал предоставленные ретро-скидки в целях исчисления НДС в том периоде, в котором возникали обусловленные дистрибьюторскими договорами основания их предоставления.

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 26 июня 2009 года № Ф03-2636/2009 (определением ВАС РФ от 24 февраля 2010 года в передаче дела в Президиум ВАС РФ отказано).

Аналогичный подход: Постановление ФАС Московского округа от 25 июня 2008 № КА-А40/5284-08 по делу № А40-54849/07-99-242, Постановление ФАС СЗО от 14.08.2008 по делу № А56-1302/2006 (Определением ВАС РФ от 22.12.2008 № ВАС-16352/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ).

Включение сумм премий в налоговую базу по НДС

Вопрос

Включаются ли в налоговую базу суммы выплат, бонусов, премий за закупку определенного объема товара?

Позиция налогового органа

Письмо Минфина России от 20.12.2006 № 03-03-04/1/847

Премии, полученные покупателем товаров от продавца по результатам продаж за определенный период без изменения цены на продукцию, НДС не облагаются, поскольку данные денежные средства не связаны с оплатой реализованных налогоплательщиком товаров (работ, услуг).

НО:

Письмо ФНС России от 21.03.2007 № ММ-8-03/207@

Прогрессивная стимулирующая премия по результатам отгрузки товара за определенный период является платой поставщика за оказание соответствующей услуги и облагается НДС.

Судебная практика

«+»

Постановление ФАС МО от 21.05.2009 № КА-А40/4338-09

Премии, полученные Обществом от поставщика за выполнение объемов закупки в течение отчетного квартала, не являются выручкой от реализации какой-либо услуги, в связи с чем не подлежат включению в налоговую базу по НДС.

Претензии налоговых органов

1. Отсутствие или незначительная численность работников; отсутствие собственных или арендованных ОС

Позиция налогового органа

«В обоснование своего решения налоговый орган указывает на то, что у ООО "Веста-Трейд" отсутствуют помещения, собственные или арендные основные средства и другие материальные, управленческие и технические ресурсы; численность сотрудников составляет 1 человек».

Позиция судов

«Отсутствие у контрагента Общества собственных или арендованных основных средств и наличие одного сотрудника, не опровергают реальность хозяйственных операций, а соответственно Общество правомерно заявило вычет по НДС на основании счетов-фактур, соответствующих ст. ст. 169, 171, 172 НК РФ» (**Постановление ФАС МО от 30.11.2009 № КА-А40/12953-09-2**)

2. Отказ должностных лиц от подписи

«...должностные лица пояснили, что ООО "МК Полюс" не учреждали, в финансово-хозяйственной деятельности не участвовали, договоров, финансовых документов не подписывали».

Внимание: многочисленная отрицательная практика

См., например, **Постановления ФАС МО от 25.11.2009 № КА-А40/12259-09, от 25.11.2009 № КА-А40/12251-09:**

«...все первичные документы, в том числе спорные счета-фактуры, выставленные ООО "Промтехсервис" и подписанные от имени учредителя, генерального директора и главного бухгалтера Северинова В.А., не отвечают требованиям законодательства, поскольку подписаны неустановленным лицом. Согласно протоколу допроса Северинова В.А. от 28.02.2008, составленному в соответствии с требованиями статей 90, 99 Налогового кодекса Российской Федерации, он руководителем, главным бухгалтером, учредителем названной организации не являлся, от имени организации никакие документы, в том числе доверенности, договоры и счета-фактуры, не подписывал. В суде первой инстанции Северинов В.А., подтвердил свои показания, данные им в ходе допроса 28.02.2008».

**Но, Принято Постановление ВАС РФ от 20.04.10 №18162/09,
Определение ВАС РФ от 14.12.2009 № ВАС-16306/09, Постановление
ФАС СКО от 07.09.2009 № А32-24070/2007-51/533-2008-34/386.**

Возможные варианты защиты

- **Анализ объяснений на предмет соответствия ст. 90 НК РФ. КС РФ в Определении от 04.02.1999 № 18-О отметил, что:**

«...результаты оперативно-розыскных мероприятий являются не доказательствами, а лишь сведениями об источниках тех фактов, которые, будучи полученными с соблюдением требований Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности", могут стать доказательствами только после закрепления их надлежащим процессуальным путем».

Постановление ФАС МО от 05.05.2009 № КА-А40/3375-09-П:

«Объяснения Е., полученные дознавателем РОВД 17.03.05 г., обоснованно отклонены судом в связи с отсутствием документального подтверждения изложенных в объяснительной обстоятельств; суд правильно указал, что объяснения Е. не оформлены в порядке статьи 90 Налогового кодекса Российской Федерации, протокол допроса свидетеля в рамках налоговой проверки не составлялся, об ответственности за дачу ложных показаний свидетель не предупрежден, объяснения получены за рамками налоговой проверки».

См. также Постановление ФАС СЗО от 20.10.2009 № А56-9116/2008, от 30.09.2009 № А05-11811/2008, от 28.09.2009 № А26-8339/2008, Определение ВАС РФ от 25.03.2009 № ВАС-2711/09 (ФАС МО).

- **Довод о критической оценке объяснений.**

Постановление ФАС МО от 28.10.2009 N КА-А41/11281-09:

«Полученные в рамках отдельного поручения объяснения Кревсуна Д.С. о том, что он генеральным директором и главным бухгалтером ООО "Вента Трейд" не являлся и учредительные документы не подписывал, судом не признаны безусловным доказательством отсутствия у заявителя права на налоговый вычет с учетом положения статьи 51 Конституции Российской Федерации, в соответствии с которой никто не обязан свидетельствовать против себя».

- **Анализ объяснений на предмет предупреждения об уголовной ответственности.**

Постановление ФАС МО от 13.10.2008 N КА-А40/8307-08:

«Налоговый орган не представил суду доказательства того, что лицо в порядке статьи 90 НК РФ опрошено в качестве свидетеля и предупреждалось об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, что налоговым органом осуществлялись такие мероприятия налогового контроля, как допрос свидетеля по правилам, установленным главой 14 НК РФ».

- **Анализ почерковедческого исследования.**

Постановление ФАС СЗО от 20.10.2009 № А56-9116/2008:

«Налоговый орган неправоммерно отказал налогоплательщику в предъявлении к вычету НДС по счетам-фактурам, подписанным от имени организации-поставщика неустановленным лицом, поскольку результаты оперативного почерковедческого исследования, проведенного в рамках оперативно-розыскных мероприятий, не являются надлежащим доказательством, а почерковедческая экспертиза в рамках мероприятий налогового контроля инспекцией не проводилась».

- **Анализ выписок из ЕГРЮЛ, учредительных документов.**

3. Наличие у организации признаков «однодневки»

«...налогоплательщик (его контрагент) зарегистрирован по адресу массовой регистрации или создан "массовым" учредителем, что является признаком получения необоснованной налоговой выгоды».

Позиция судов

«+»

Постановление ФАС МО от 01.09.2009 N КА-А40/8404-09:

«Регистрация физическими лицами в установленном порядке нескольких фирм, в которых они являются руководителями или учредителями, действующим законодательством не запрещается. Установление такого факта само по себе не свидетельствует о недобросовестности».

Аналогичная точка зрения: **Постановления ФАС МО от 10.07.2009 № КА-А40/5059-09 по делу № А40-56494/08-140-253, от 18.03.2009 № КА-А40/1624-09 по делу № А40-42135/08-127-125, Постановление ФАС ЦО от 13.10.2009 № А62-291/2009.**

Позиция защиты

Проверка адресов, ФИО по информационным базам (www.nalog.ru, www.spark.ru и т.п.).

4. Организация не представляет налоговую отчетность

«...контрагенты не представляют налоговую отчетность и не находятся по адресу, указанному в учредительных документах».

Позиция судов

«+»

Постановление ФАС МО от 11.03.2009 № КА-А41/1588-09:

«...довод кассационной жалобы о недобросовестности контрагента ООО "Инвестпроект" не принимается судом кассационной инстанции, поскольку не представление контрагентом общества налоговой отчетности само по себе не может служить основанием для отказа обществу в применении налоговых вычетов по НДС».

Внимание! Постановление ФАС МО от 19.01.2009 № КА-А40/12412-08:

«Между тем, согласно ч. 1—5 ст. 71 АПК РФ арбитражный суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств.

Арбитражный суд оценивает относимость, допустимость, достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности. Доказательство признается арбитражным судом достоверным, если в результате его проверки и исследования выясняется, что содержащиеся в нем сведения соответствуют действительности.

Каждое доказательство подлежит оценке арбитражным судом наряду с другими доказательствами. Никакие доказательства не имеют для арбитражного суда заранее установленной силы.

Суды при принятии решения исходили не только из факта нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязательств и не проявления должной осмотрительности при выборе контрагентов, но из недостоверности доказательств, представленных налогоплательщиком в обоснование произведенных затрат и налоговых вычетов».

Проявление должной осмотрительности

Мерами, свидетельствующими об осмотрительности и осторожности налогоплательщика при выборе контрагента, являются (см. письмо от 10.04.2009 № 03-02-07/1-177):

- получение от контрагента копии свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;
- проверка факта занесения сведений о контрагенте в ЕГРЮЛ;
- получение доверенности или иного документа, уполномочивающего то или иное лицо подписывать документы от лица контрагента;
- использование официальных источников информации, характеризующих деятельность контрагента.

Позиция налоговых органов

- Документы содержат недостоверные сведения и, соответственно, не подтверждают факт совершения хозяйственных операций

Постановление Президиума ВАС РФ от 09.03.2010 № 15574/09:

- вывод о нереальности операций сделан без учета доказательств, подтверждающих факт наличия товара, его получения, оплаты и последующего использования,
- поскольку инспекцией не опровергнуты такие доказательства и не доказано отсутствие операций, вывод о документальной неподтвержденности расходов не влечет безусловного отказа в признании расходов для целей исчисления налога на прибыль

Вывод: основанием для отказа в признании расходов является неподтверждение факта реальности хозяйственных операций.

Сложившаяся практика:

Расходы не учитываются для целей налога на прибыль, если налогоплательщиком не представлены документы, подтверждающие факт совершения сделки с реальным поставщиком, реальность хозяйственных операций

(см., например, Определение ВАС РФ от 18.12.2009 № ВАС-16100/09, от 24.12.2009 № ВАС-16691/09, от 25.02.2010 № ВАС-924/10 и др.)

Определение о передаче дела в Президиум ВАС РФ от 12 марта 2010 г. № ВАС-18162/09:

- в части налога на прибыль инспекцией не оспорена реальность хозяйственных операций, подтвержденность расходов и их производственный характер,
- при отсутствии доказательств несовершения хозяйственных операций, в связи с которыми заявлено право на налоговый вычет, вывод о том, что налогоплательщик знал либо должен был знать о недостоверности (противоречивости) сведений может быть сделан в результате оценки в совокупности,
- вывод о недостоверности счетов-фактур по причине подписания не лицами, указанными в учредительных документах контрагентов в качестве руководителей, не может сам по себе, в отсутствие иных фактов и обстоятельств, рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания налоговой выгоды в качестве необоснованной.

(см. также Определение о передаче дела в Президиум ВАС РФ от 22.03.2010 № ВАС-15658/09)

Реализация работ (услуг) по организации и сопровождению перевозок, а также иных работ (услуг) в отношении товаров, ввозимых на территорию РФ в режиме импорта, облагается по ставке 18%

Позиция налоговых органов

- Реализация услуг по хранению, выгрузке, транспортировке товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, и находящихся под режимом импорта, облагается по ставке НДС 0% в соответствии с п. 2 ст. 164 НК РФ. В этой связи выставление счетов-фактур, поставщиками услуг и перевозчиками таких товаров с указанием ставки 18%, неправомерно.

Позиция судов

- Организация, оказавшая услуги по хранению ввозимых товаров, должна выставить покупателю счет-фактуру с учетом суммы НДС по налоговой ставке 18%.
(см., например, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 29.01.2008 N А56-49723/2006, от 05.06.2008 N А56-16679/2007, от 09.06.2008 N А56-10390/2007, от 01.09.2008 N А56-10392/2007)

Постановление ВАС РФ от 08.12.2009 № 8133/09:

- поставщик, оказывающий услуги по хранению на своих складах товаров, ввозимых на территорию РФ, а также услуги по выгрузке товара и транспортировке его в места временного хранения, вправе выставить счета-фактуры с указанием ставки НДС 18%;
- указанный в подп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ перечень работ (услуг), облагаемых по ставке 0%, касается только тех работ, которые непосредственно связаны с реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, и товаров, помещенных под режим свободной таможенной зоны;
- в отношении работ (услуг), связанных с реализацией товаров, ввозимых на территорию РФ, без помещения под таможенный режим свободной таможенной зоны, возможность применения ставки НДС 0% НК РФ не предусмотрена. Реализация таких услуг должна облагаться НДС по ставке 18% в общеустановленном порядке (п. 3 ст. 164 НК РФ).

Связь права на вычет с фактом использования объекта в деятельности облагаемой НДС

Вопрос

Имеет ли налогоплательщик право на вычет, если в налоговом периоде объект в деятельности, облагаемой НДС не использовался?

Позиция контролирующего органа

«...заявителем не подтверждено приобретение товара для осуществления операций, признаваемых объектом обложения НДС в соответствии с главой 21 Кодекса, или для перепродажи, поскольку данный контейнер на момент проведения налоговой проверки находился на складе Общества, заявителем не использовался» (Постановление ФАС МО от 25.12.2008 № КА-А40/12036-08-п).

Судебная практика

«+»

Постановление ФАС МО от 25.12.2008 № КА-А40/12036-08-п

«...сам по себе факт неиспользования товара после его приобретения не свидетельствует о том, что этот товар приобретался не для последующего осуществления операций, облагаемых НДС. При этом суды, установив, что основным видом деятельности Общества является производство изделий из ПВХ, обоснованно исходили из того, что контейнер необходим заявителю для хранения ПВХ, что Инспекцией не оспаривается; приобретенный контейнер не использовался заявителем в связи с отсутствием производственной необходимости».

Постановление ФАС МО от 12.03.2009 № КА-А40/1726-09

Положениями гл. 21 НК РФ не установлена зависимость применения налогового вычета по НДС от момента фактической реализации, для осуществления которой были приобретены товары.

Постановление ФАС МО от 10.10.2008 № КА-А40/8775-08

Нормы ст. 171 НК РФ ставят в зависимость право на вычет не с фактом использования, а с направленностью приобретаемых услуг в производстве и реализации, следовательно, Общество не обязано было дожидаться момента использования отчетов оценки при получении кредитов. Таким образом, применение налогового вычета по НДС является правомерным.

Постановление ФАС ВВО от 08.08.2008 № А82-13596/2007-20

Поскольку в период приобретения обществом работ подрядных организаций невозможно было однозначно определить, что результат данных работ будет использован для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих обложению НДС, судом сделан вывод о правомерном использовании обществом права на вычет по НДС по данным работам.

«—»

Определение ВАС РФ от 26.06.2008 № 8277/08

В момент приобретения материалов (сырья) налогоплательщик знал о том, что они будут использоваться для изготовления льготированной продукции, тогда как изменение их предназначения произошло незапланированно, в результате поступления разовых заказов. С учетом изложенного суды пришли к выводу о том, что в периодах приобретения материалов общество не имело право на предъявление НДС к возмещению и положения п. 4 ст. 170 НК РФ не могут быть распространены на рассматриваемую операцию.

Сроки выставления счетов-фактур

Вопрос

Вправе ли налогоплательщик применить вычет, если счет-фактура выставлен с нарушением пятидневного срока?

Позиция контролирующего органа

Письма Минфина России от 03.11.2009 № 03-07-08/223, от 30.06.2008 № 03-07-08/159

Счет-фактура, составленный позднее пяти дней с момента отгрузки, не является основанием для принятия НДС к вычету.

Судебная практика

«+»

Постановление ФАС МО от 03.07.2008 № КА-А40/4862-08

Нарушение пятидневного срока выставления счетов-фактур не может служить основанием для отказа в применении ставки 0 процентов и возмещении НДС.

См. также **Постановление ФАС УО от 11.01.2008 № Ф09-10201/07-С2**, **Постановление ФАС ЗСО от 24.01. 2007 № Ф04-297/2006(29265-А46-34)**.

1. Право на вычет в случае выставления дубликатов счетов-фактур

Вопрос

Вправе ли налогоплательщик применить вычет в случае исправления счета-фактуры путем замены?

Позиция контролирующего органа

Письмо Минфина России от 01.04.2009 № 03-07-09/17:

«Внесение исправлений в счет-фактуру путем повторного выставления продавцом счета-фактуры по товарам (работам, услугам), в отношении которых ранее был выставлен счет-фактура, с исправлениями, заверенными в установленном порядке, Правилами не предусмотрено».

Судебная практика

«+»

Постановление ФАС ЗСО от 15.06.2009 № Ф04-801/2009(8563-А81-25) по делу № А81-2818/2008

Суд подтвердил, что не является нарушением выставление нового счета-фактуры (с тем же номером и датой) взамен счета-фактуры, оформленного с нарушениями.

См. также **Постановление ФАС МО от 02.11.2009 № КА-А40/11529-09, Определение ВАС РФ от 18.12.2009 № ВАС-16103/09 (ФАС ВСО), Постановление ФАС СЗО от 28.04.2009 по делу № А56-11186/2008 и др.**

Судебная практика

«—»

Постановление ФАС ВСО от 13.02.2009 № А19-9280/08-51-Ф02-52/09 по делу № А19-9280/08-51

Суд подтвердил, что неправомерно выставление нового счета-фактуры (с тем же номером и датой) взамен счета-фактуры, оформленного с нарушениями.

См. также **Постановление ФАС ВСО от 11.01.2009 № А78-1330/08-Ф02-6671/08 по делу № А78-1330/08, Постановление ФАС ВСО от 01.12.2008 № А78-1854/08-С3-11/62-Ф02-5255/08, А78-1854/08-С3-11/62-Ф02-5909/08 по делу № А78-1854/08-С3-11/62 (Определением ВАС РФ от 03.04.2009 № ВАС-3132/09 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) и др.**

2. Суть претензий налоговых органов при оформлении счетов-фактур:

- использование факсимиле (Постановление ФАС ПО от 26.03.2009 № А55-6067/2008, Постановление ФАС СЗО от 15.10.2009 по делу № А56-3641/2009 и др. — в пользу налогового органа, Определение ВАС РФ от 13.02.2009 № ВАС-16068/08 (ФАС СКО) — в пользу налогоплательщика);
- комбинированное заполнение (Постановление ФАС СКО от 12.05.2009 по делу № А53-18043/2008-С5-34, Постановление ФАС МО от 08.07.2009 № КА-А41/5327-09 по делу N А41-4796/08 и др. — в пользу налогоплательщика);
- неверное указание ИНН, КПП (Постановление ФАС ВСО от 21.07.2009 по делу № А74-24/09 — в пользу налогового органа, Постановление ФАС МО от 02.11.2009 № КА-А40/11529-09, Постановление ФАС СЗО от 13.07.2009 по делу № А56-9363/2008 — в пользу налогоплательщика);

Документальное подтверждение права на вычет (окончание)

- описание товара в общих чертах (Постановление ФАС МО от 14.08.2009 № КА-А40/7824-09 по делу N А40-96452/08-75-501 и др. — в пользу налогоплательщика, Постановление ФАС ПО от 07.07.2009 по делу № А72-6039/2008 и др. — в пользу налогового органа);
- подписание счетов-фактур неуполномоченными лицами (Постановление ФАС МО от 24.03.2008 № КА-А40/2007-08 по делу N А40-80335/06-14-480 (Определением ВАС РФ от 30.06.2008 № 8074/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), — в пользу налогового органа (даже учитывая доказанность реальной поставки), Постановление ФАС СЗО от 21.05.2009 по делу N А42-5547/2008 — в пользу налогоплательщика).

Обратить внимание — в основном отрицательная практика связана с признанием судами контрагентов «проблемными поставщиками»!

1. Применение вычета в периодах, следующих за периодом, в котором право на вычет возникло

Вопрос

Возможно ли применение права на вычет в более позднем периоде, нежели возникло право на него?

Позиция контролирующего органа

**Письмо Минфина России от 01.10.2009 № 03-07-11/244,
30.04.2009 № 03-07-08/105:**

«на основании положений п. 2 ст. 173 Кодекса указанным правом налогоплательщик может воспользоваться в течение трех лет после окончания соответствующего налогового периода».

Судебная практика

«+»

Постановление Президиума ВАС РФ от 30.06.2009 № 692/09:

«...то обстоятельство, что общество заявило налоговые вычеты в налоговой декларации за иной налоговый период, а не представило уточненную налоговую декларацию, не может служить правовым основанием для лишения его права на обоснованную налоговую выгоду».

См. также **Постановление ФАС МО от 05.10.2009 № КА-А41/10098-09 по делу № А41-13511/08, от 08.07.2009 № КА-А41/5327-09 по делу № А41-4796/08, от 11.08.2009 N КА-А40/7619-09 по делу № А40-2954/09-107-10, Постановление ФАС СЗО от 26.05.2009 по делу № А56-38456/2008.**

Судебная практика

«—»

Определение ВАС РФ от 27.06.2008 № 5704/08

Нормы главы 21 НК РФ не предоставляют налогоплательщику право по своему усмотрению определять налоговый период, в котором будут предъявлены к вычету суммы этого налога, право на вычет которых возникло в конкретном налоговом периоде.

Постановление ФАС МО от 07.11.2008 № КА-А40/9059-08-П

Представление обществом сводной декларации с суммарными показателями операций, относящихся к иным налоговым периодам, не соответствует положениям главы 21 НК РФ. Для получения возмещения по операциям, относящимся к налоговым периодам различных месяцев 2003 г., 2004 г., обществу следовало подать декларации за эти периоды, указав в каждой из них только те вычеты, которые относятся к операциям, отраженным в конкретной декларации, чего обществом сделано не было.

2. Порядок применения вычета по НДС в случае, если счет-фактура получен по истечении налогового периода, в котором он был выписан

Вопрос

В каком периоде налогоплательщику следует применить вычет, в том случае если счет-фактура получен позднее, нежели выписан?

Позиция контролирующего органа

Письмо Минфина России от 02.04.2009 № 03-07-09/18:

«...суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные поставщиками принятых на учет товаров, подлежат вычету в том налоговом периоде, в котором от поставщиков получен счет-фактура».

Судебная практика

Подход 1

Постановление ФАС МО от 09.06.2009 № КА-А40/5097-09

В соответствии с налоговым законодательством и позицией Минфина России, изложенной в письмах от 10.11.2004 № 03-04-11/200, от 23.06.2004 № 03-03-11/107 вычет по НДС производится в том налоговом периоде, в котором фактически получены счета-фактуры.

Постановление ФАС ЗСО от 15.04.2009 № Ф04-2237/2009(4626-А75-25))

«...если оформленный согласно требованиям ст. 169 НК РФ счет-фактура получен налогоплательщиком в более позднем налоговом периоде, по сравнению с тем, в котором приобретенные товары (работы, услуги) оплачены и приняты на учет, то предъявление к вычету НДС в том налоговом периоде, в котором получен соответствующий счет-фактура, не противоречит нормам НК РФ».

См. также **Постановление ФАС МО от 15.09.2009 № КА-А40/9274-09, от 08.05.2009 № КА-А40/3883-09 по делу № А40-50442/08-151-177, от 14.04.2009 № КА-А40/2936-09, Постановление ФАС СЗО от 11.01.2009 № А56-12155/2008 и др.**

Подход 2

Постановление ФАС ПО от 09.06.2009 по делу № А55-15026/2008

Суд пришел к выводу, что налогоплательщик правомерно применил вычет в периоде совершения хозяйственной операции, подав уточненную декларацию, несмотря на то что счета-фактуры были получены в следующем налоговом периоде.

Постановление ФАС СЗО от 22.05.2008 по делу № А13-10661/2007

Суд указал, что НК РФ не обязывает налогоплательщика применять вычет в том периоде, когда был получен счет-фактура.

См. также **Постановление ФАС ВВО от 24.09.2008 по делу № А82-19302/2005-27**, **Постановление ФАС Поволжского округа от 17.04.2008 по делу № А55-2966/07** и др.

3. Порядок применения вычета по НДС, в случае внесения исправлений в счет-фактуру

Вопрос

Вправе ли налогоплательщик применить вычет в периоде совершения хозяйственной операции в случае внесения исправлений в счет-фактуру?

Позиция контролирующего органа

Письмо Минфина России от 27.05.2008 N 03-07-09/12

«...на основании п. 7 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 N 914, в случае внесения продавцом в счет-фактуру исправлений, соответствующих требованиям п. 5 и 6 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации, в дополнительном листе книги покупок за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений, производится запись об аннулировании этого счета-фактуры».

Судебная практика

«+»

Постановление Президиума ВАС РФ от 03.06.2008 № 615/08 по делу № А19-4796/07-5

Суд пришел к выводу, что вычеты по исправленному счету-фактуре отражаются в периоде, в котором выполнены условия, определяющие право налогоплательщика на налоговые вычеты (производственное назначение приобретенного товара, фактическое наличие, оприходование и оплата), а не в периоде внесения исправлений.

См. также **Постановление ФАС ВСО от 05.05.2009 № А33-02144/07-Ф02-1809/09 по делу № А33-02144/07, от 05.03.2009 № А78-3511/08-Ф02-405/09 по делу № А78-3511/08, Постановление ФАС ЗСО от 24.06.2009 № Ф04-3764/2009(9413-А27-40) по делу № А27-11479/2008-2, от 17.06.2009 № Ф04-3559/2009(8902-А45-34) по делу № А45-17058/2008, Постановление ФАС МО от 22.07.2009 № КА-А40/6386-09 по делу № А40-67706/08-127-308, Постановление ФАС МО от 20.07.2009 № КА-А40/6525-09-2 по делу № А40-65902/08-109-225 и др.**

Судебная практика

«—»

Постановление ФАС ВСО от 03.04.2008 № А33-12941/07-Ф02-1131/08 по делу № А33-12941/07

«...исправленный же счет-фактура регистрируется налогоплательщиком в книге покупок за текущий период — тот, в котором он был исправлен, следовательно, налог на добавленную стоимость по исправленному счету-фактуре налогоплательщик может заявить к вычету только в том налоговом периоде, в котором он был исправлен».

См. также **Постановление ФАС ПО от 08.07.2008 по делу № А55-14520/07, Постановление ФАС УО от 26.02.2007 № Ф09-860/07-С2 по делу № А47-5324/06 и др.**

Вычеты НДС по нормируемым рекламным расходам

Вопрос

Распространяется ли правило о нормировании вычета НДС на все расходы, учитываемые в целях налога на прибыль по нормативам?

Письмо Минфина России от 06.11.2009 № 03-07-11/285

«...суммы налога на добавленную стоимость по расходам, нормируемым для целей налога на прибыль организаций, как поименованным в абз. 1 п. 7 ст. 171 Кодекса, так и не поименованным, принимаются к вычету в указанном размере».

Судебная практика

«+»

Постановление ФАС МО от 13.11.2009 № КА-А40/6444-09

Суд указал, что применение положений абз. 2 п. 7 ст. 171 НК РФ в отношении любых нормируемых расходов, в частности расходов на рекламу, является неправомерным, позиция инспекции не соответствует законодательству о налогах и сборах, так как положения абз. 2 п. 7 ст. 171 НК РФ распространяются лишь на расходы, указанные в абз. 1 этого пункта, т.е. на командировочные и представительские расходы.

Аналогичная точка зрения изложена в **Постановлениях ФАС МО от 12.11.2009 № КА-А40/11969-09, ФАС СКО от 03.06.2009 № А53-9907/2008-С5-44, ФАС ПО от 22.01.2008 № А55-5349/2007 (Определением ВАС РФ от 29.04.2008 № 5420/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ).**

«-»

Постановление ФАС СЗО от 18.07.2005 № А56-11749/04

Суд указал, что, если в соответствии с гл. 25 НК РФ расходы принимаются для целей налогообложения прибыли по нормативам, суммы НДС по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам.

ВОПРОСЫ



Благодарим за внимание!



www.fbk.ru

101990, Москва, ул. Мясницкая, д.44/1

Телефон (495) 737 5353

Факс (495) 737 5347

E-mail fbk@fbk.ru