

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 14 июня 2018 г. N СА-4-7/11482

О направлении

рекомендаций по вопросу применения вычетов по налогу
на добавленную стоимость с учетом судебной практики

Федеральная налоговая служба направляет для сведения и использования в работе обзор правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации по вопросу применения налогоплательщиками вычетов по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС), а также рекомендации по осуществлению мероприятий налогового контроля.

Обращаясь к анализу особенностей экономико-правовой природы НДС, Конституционный Суд Российской Федерации в ряде решений (постановления от 28.03.2000 N 5-П, от 20.02.2001 N 3-П и от 03.06.2014 N 17-П; определения от 08.04.2004 N 169-О, от 04.11.2004 N 324-О, от 15.02.2005 N 93-О и др.) пришел к следующим выводам:

данный налог, будучи формой изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения, является косвенным налогом (налогом на потребление); при этом реализация товаров (работ, услуг) производится по ценам (тарифам), увеличенным на сумму налога, а бремя его уплаты, соответственно, ложится на приобретателя товаров (работ, услуг), которому, в свою очередь, предоставлено право уменьшить собственное налоговое обязательство на величину налоговых вычетов в размере суммы налога, предъявленной ему продавцом к уплате при реализации товаров (работ, услуг); уплате в бюджет по итогам налогового периода подлежит отрицательная разница между суммой налоговых вычетов и суммой самого налога, исчисленного налогоплательщиком по операциям, признаваемым объектом налогообложения; положительная разница возмещается налогоплательщику из бюджета;

в целях обеспечения надлежащего порядка применения налоговых вычетов и создания условий, позволяющих оценить их правомерность и пресечь ситуации, связанные с необоснованным возмещением (зачетом или возвратом) сумм налога на добавленную стоимость из бюджета, Налоговый кодекс Российской Федерации (далее - НК РФ) предусматривает в качестве основания принятия налогоплательщиком к вычету суммы этого налога по конкретной операции специальный документ - счет-фактуру, который выставляется продавцом и должен отвечать требованиям, закрепленным статьей 169 НК РФ; если же выставленный счет-фактура не содержит четких и однозначных сведений, предусмотренных законом, он не может являться основанием для принятия налогоплательщиком к вычету или возмещению сумм налога на добавленную стоимость, начисленных продавцом приобретенных им товаров (работ, услуг).

Статья 149 НК РФ предусматривает случаи освобождения от уплаты НДС в том числе путем применения налогоплательщиками налоговых льгот по данному налогу. Однако неприменение налогоплательщиками освобождения от уплаты НДС не влечет

безусловного отказа в применении ими вычетов по указанному налогу в случаях, когда хозяйствующие субъекты добровольно вступили в правоотношения по уплате НДС и сформировали цену договора с учетом данного налога.

Впервые данная позиция нашла отражение в определениях Конституционного Суда Российской Федерации от 07.11.2008 N 1049-О-О и от 13.10.2009 N 1332-О-О, а затем она была закреплена в пункте 6 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 N 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость», в котором указано, что в силу подпункта 2 пункта 5 статьи 173 НК РФ налог подлежит уплате в бюджет в случае, если при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, покупателю был выставлен счет-фактура с выделением суммы налога.

Впоследствии указанная правовая позиция получила развитие в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 03.06.2014 N 17-П. В указанном постановлении разъяснено, что одним из проявлений диспозитивности в регулировании налоговых правоотношений выступает право лиц, не являющихся плательщиками налога на добавленную стоимость, или налогоплательщиков, освобожденных от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с его исчислением и уплатой, вступить в правоотношения по уплате данного налога, что в силу пункта 5 статьи 173 НК РФ возлагает на таких лиц обязанность выставлять покупателю счет-фактуру с выделением в нем суммы налога и, соответственно, исчислять сумму данного налога, подлежащую уплате в бюджет. Выставленный же покупателю счет-фактура, согласно пункту 1 статьи 169 НК РФ, в дальнейшем служит для него основанием для принятия указанных в нем сумм налога к вычету. Конституционный Суд Российской Федерации подчеркнул, что предоставление налогоплательщикам возможности выставить контрагенту счета-фактуры с выделением в них НДС при реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат обложению НДС, при условии уплаты НДС в бюджет, направлено на согласование интересов государства и налогоплательщиков, покупателей и поставщиков товаров (работ, услуг), определяет меру свободы усмотрения налогоплательщиков в процессе исполнения ими конституционной обязанности по уплате налогов, при которой они вправе самостоятельно осуществлять налоговое планирование, что не может рассматриваться как нарушение их конституционных прав.

Позиция Конституционного Суда Российской Федерации, сформулированная в постановлении N 17-П, была применена Верховным Судом Российской Федерации при рассмотрении споров с участием авиакомпаний, которые, осуществляя воздушные (в том числе международные) перевозки пассажиров и багажа, приобретали услуги наземного обслуживания воздушных судов (заправкой, уборкой, техническим обслуживанием и другие), не подлежащие обложению НДС на основании подпункта 22 пункта 2 статьи 149 НК РФ, и получали от контрагентов (аэропортов) счета-фактуры с выделенной в них суммой НДС.

Налоговый орган полагал, что налогоплательщик не вправе включать суммы НДС по таким услугам в состав вычетов, вне зависимости от наличия выделенной суммы налога в выставленных контрагентами счетах-фактурах, поскольку услуги являются необлагаемыми НДС, а выставленные налогоплательщику счета-фактуры не соответствуют положениям подпункта 10 пункта 5 статьи 169 НК РФ.

Верховный Суд Российской Федерации указал на несостоятельность выводов нижестоящих судов, признавших позицию налогового органа обоснованной, указав, что вычет по НДС на основании спорных счетов-фактур, в которых выделена сумма НДС, возможен с учетом положений пункта 5 статьи 173 НК РФ и позиции, отраженной в

постановлении Конституционного Суда Российской Федерации N 17-П. При этом Верховный Суд Российской Федерации указал на отсутствие в материалах судебных дел доказательств того, что действия Общества и контрагентов являлись согласованными и направленными на неуплату НДС (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 24.10.2016 N N 305-КГ16-6640, 305-КГ16-8642, 305-КГ16-7096 (ООО Авиакомпания «Когалымавиа»)).

Аналогичная правовая позиция была высказана Верховным Судом Российской Федерации в определении от 15.12.2016 по результатам рассмотрения дела N 305-ЭС16-11189 (АО «Авиа Менеджмент Групп»), имеющего схожие фактические обстоятельства.

Несмотря на то, что предметом рассмотрения в вышеперечисленных судебных делах являлся вопрос правомерности применения налоговых вычетов, предъявленных налогоплательщику при совершении операций, предусмотренных подпунктом 22 пункта 2 статьи 149 НК РФ, впоследствии правовой подход, выработанный Верховным Судом Российской Федерации при рассмотрении данной категории дел, нашел отражение в судебных спорах, связанных с применением налогоплательщиками подпункта 15 пункта 2 статьи 149 НК РФ (работы (услуги) по сохранению объектов культурного наследия).

В частности, ООО «Новая Голландия Девелопмент» обратилось с кассационной жалобой в Верховный Суд Российской Федерации, поставив вопрос об отмене судебных актов, которыми данному налогоплательщику было отказано в праве на применение вычета по НДС при совершении операций, предусмотренных подпунктом 15 пункта 2 статьи 149 НК РФ. Суды пришли к выводу, что, приобретая в проверяемом периоде у подрядных организаций работы (услуги) по сохранению объекта культурного наследия – «Ансамбль «Новая Голландия», его реставрации и приспособлению для современного использования, Общество неправомерно включило в состав налоговых вычетов суммы НДС на основании счетов-фактур, выставленных подрядными организациями с выделенной суммой НДС, поскольку указанные работы (услуги) в соответствии с подпунктом 15 пункта 2 статьи 149 НК РФ освобождены от налогообложения НДС.

Верховный Суд Российской Федерации в определении от 27.11.2017 N 307-КГ17-12461 с позицией нижестоящих судов не согласился и признал за налогоплательщиком право на вычет по спорным счетам-фактурам, указав, что Общество, приобретавшее у подрядных организаций работы (услуги) по сохранению объекта культурного наследия, его реставрации и приспособлению для современного использования, и получившее от этих подрядных организаций счета-фактуры с выделением суммы НДС, вправе было применить соответствующие налоговые вычеты, а подрядные организации обязаны уплатить НДС в бюджет. В обоснование своей позиции Верховный Суд Российской Федерации сослался на постановление Конституционного Суда Российской Федерации N 17-П. При этом Суд принял во внимание отсутствие в материалах дела доказательств направленности действий Общества и его контрагентов на получение необоснованной налоговой выгоды и тот факт, что получение указанной выгоды налоговый орган Обществу не вменял.

Аналогичный правовой подход применен Верховным Судом Российской Федерации в определении от 18.04.2018 N 307-КГ17-3553 (ООО «Деловой центр»).

Из анализа вышеперечисленных судебных дел следует, что применительно к пункту 5 статьи 173 НК РФ, предусматривающему обязанность налогоплательщиков исчислить и уплатить в бюджет сумму налога в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС при реализации товаров и (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, юридическим фактом, с которым связывается возникновение одновременно обязанности продавца уплатить налог и право покупателя на принятие данного налога к вычету, является факт выставления продавцом

покупателю надлежаще оформленного счета-фактуры с выделенной суммой НДС, а не характер спорной операции (отнесение ее к тому или иному положению статьи 149 НК РФ).

Формальный подход, связанный с отказом в применении вычетов по НДС по мотиву одного лишь факта выставления счетов-фактур с выделенной суммой НДС при осуществлении операций, освобожденных от налогообложения НДС, недопустим: в каждом конкретном случае при осуществлении мероприятий налогового контроля налоговые органы должны исследовать вопрос именно обоснованности получения налоговой выгоды проверяемым налогоплательщиком, в том числе с точки зрения реальности осуществленных налогоплательщиком финансово-хозяйственных операций. Так, в частности, основанием для направления Верховным Судом Российской Федерации определением от 18.04.2018 N 307-КГ17-3553 дела N А26-3613/2015 на новое рассмотрение в суд первой инстанции послужило то обстоятельство, что судами не дана оценка самостоятельному основанию для отказа ООО «Деловой центр» в применении вычетов по НДС - нереальность выполнения работ силами спорных контрагентов.

Попытка распространить выводы Верховного Суда Российской Федерации, изложенные в определениях по вышеперечисленным делам, на случаи, не связанные с применением статьи 149 НК РФ, имела место в рассмотренном Верховным Судом Российской Федерации деле N А53-30316/2016 (308-КГ17-20263) (ООО «ТД «Эльдако Юг»), в котором основанием для отказа налогоплательщику в возмещении суммы НДС послужил вывод налогового органа о том, что в счет-фактуре, выставленной перевозчиком в адрес налогоплательщика, указана неверная налоговая ставка НДС.

Приобретая транспортно-экспедиционные услуги у контрагента, Общество неправомерно включило в состав налоговых вычетов суммы НДС на основании счетов-фактур, выставленных контрагентом с выделенной суммой НДС по ставке 18 процентов, поскольку названные услуги оказывались в отношении груза, подлежащего отправке на экспорт, и в соответствии с подпунктом 2.1 пункта 1 статьи 164 НК РФ подлежали налогообложению по ставке 0 процентов.

Налоговый орган исходил из того, что счета-фактуры, в которых указана неверная налоговая ставка, не могут являться основанием для применения налоговых вычетов, поскольку не соответствуют подпунктам 10 и 11 пункта 5 статьи 169 НК РФ.

С такими выводами налогового органа согласились суды первой и кассационной инстанций.

Обращаясь в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой, налогоплательщик ссылаясь на постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 03.06.2014 N 17-П и определения Верховного Суда Российской Федерации от 24.10.2016 N 305-КГ16-6640, N 305-КГ16-7096 и N 305-КГ16-8642, от 15.12.2016 N 305-ЭС16-11189, полагая, что выводы, связанные со случаями выставления покупателям счетов-фактур при осуществлении операций, освобожденных от обложения НДС на основании статьи 149 НК РФ, должны быть распространены на случаи указания в счет-фактуре неверной ставки налога, имея при этом в виду, что сам факт осуществления налогоплательщиком экспортной операции и необходимости применения нулевой ставки налога всеми лицами, участвующими в осуществлении этой операции, в том числе перевозчиком товара, самим налогоплательщиком не отрицался.

По результатам рассмотрения дела в Верховном Суде Российской Федерации кассационная жалоба ООО «ТД «Эльдако Юг» была удовлетворена.

Верховный Суд Российской Федерации применил положения пункта 18 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 N 33 «О

некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость», согласно которому оказание названных услуг несколькими лицами (множественность лиц на стороне исполнителя или привлечение основным исполнителем третьих лиц (субисполнителей)) само по себе не препятствует применению налоговой ставки 0 процентов всеми участвовавшими в оказании услуг лицами.

Из содержания подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 НК РФ и разъяснений Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Суд сделал вывод, что налоговая ставка 0 процентов применяется в тех случаях, когда услуги по международной перевозке товаров (организации перевозки) выступают и оформляются в качестве части единого процесса перевозки экспортного товара за пределы территории Российской Федерации.

При этом Суд дополнительно к положениям, закрепленным в пункте 18 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, указал в своем определении, что в ином случае, когда оказывающее услуги лицо не обладает сведениями об экспортном характере товара и привлекается к перевозке товаров (организации перевозки) только в границах территории Российской Федерации, на основании пункта 3 статьи 164 НК РФ налог исчисляется по ставке 18 процентов.

Аналогичный правовой подход был применен Верховным Судом Российской Федерации в определении от 27.04.2018 года по делу N А44-9467/2016 (307-КГ18-1802) (ООО «Стройтранс»), рассмотренному в пользу налогового органа.

Налоговым органам необходимо руководствоваться указанной судебной практикой Верховного Суда Российской Федерации и при осуществлении мероприятий налогового контроля налоговым органам следует:

- Выявлять обстоятельства, прямо или косвенно подтверждающие нереальность выполнения работ (услуг) силами спорного контрагента и (или) отсутствие в реальности предмета договора;
- Посредством анализа налогового и бухгалтерского учета устанавливать, в каком объеме контрагентом Общества исчислен и уплачен НДС в бюджет со спорных операций с налогоплательщиком;
- Устанавливать место реализации услуги по перевозке (организации перевозки) товаров.

При наличии совокупности вышеперечисленных обстоятельств налогоплательщик лишается права на применение вычетов по НДС на основании счетов-фактур, содержащих неверную ставку налога.

Налоговым органам необходимо: устанавливать лицо, являющееся декларантом при экспорте груза; осуществлять комплексный анализ первичной и иной документации, полученной от налогоплательщика и его контрагента; проводить допросы должностных лиц указанных организаций, в том числе ответственных за организацию и осуществление перевозки груза; устанавливать, знал ли налогоплательщик о тех нарушениях, которые вменяются его контрагенту (в том числе в силу обстоятельств взаимозависимости и аффилированности с ним).

Дополнительно в ходе налоговой проверки налоговым органам следует исследовать вопрос о том, располагал ли контрагент, выставивший в адрес проверяемого налогоплательщика счет-фактуру, содержащую неверную ставку налога, информацией о том, что осуществляемые им в пользу налогоплательщика операции связаны с международной перевозкой груза.

При установлении в ходе налоговой проверки факта наличия в распоряжении контрагента налогоплательщика информации о том, что осуществляемые им в пользу налогоплательщика операции связаны с международной перевозкой груза, налоговым органам следует учитывать, что само себе данное обстоятельство не может служить самостоятельным основанием для отказа налогоплательщику в праве на применение вычетов по НДС.

Одновременно Федеральная налоговая служба сообщает, что Федеральным законом от 27.11.2017 N 350-ФЗ статья 164 НК РФ была дополнена пунктом 7, согласно которому при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, и (или) выполнении работ (оказании услуг), предусмотренных подпунктами 2.1 - 2.5, 2.7 и 2.8 пункта 1 статьи 164 НК РФ, налогоплательщик вправе выбрать, по какой налоговой ставке производить налогообложение соответствующих операций.

В силу пункта 1 статьи 2 указанного Федерального закона он вступает в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования, но не ранее 1-го числа очередного налогового периода по налогу на добавленную стоимость.

Управлениям ФНС России по субъектам Российской Федерации, Межрегиональным ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам и Межрегиональной ИФНС России по Сибирскому федеральному округу обеспечить исполнение положений настоящего письма.

Межрегиональным инспекциям ФНС России по федеральным округам обеспечить контроль за надлежащим исполнением положений настоящего письма.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
С.А.АРАКЕЛОВ