

Возмещение НДС может производиться налогоплательщику как в связи с применением налоговой ставки 0% (п. 1 ст. 164, ст. 165 НК РФ), так и с превышением сумм налоговых вычетов над суммами налога, подлежащими уплате в бюджет (п. 2 ст. 173, ст. ст. 176, 176.1 НК РФ). Порядок возмещения сумм НДС установлен в ст. ст. 176 и 176.1 НК РФ.

Принятию налоговым органом решения о возмещении налогоплательщику сумм НДС предшествует процедура проведения камеральной налоговой проверки в соответствии со ст. 88 НК РФ. По окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении НДС (полностью или частично), если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах. Если такие нарушения имели место, выносится решение об отказе в возмещении НДС (полностью или частично).

Как показывает анализ правоприменительной практики арбитражных судов, налоговые органы отказывают в возмещении НДС по следующим причинам.

Представленные в обоснование вычета документы оформлены с нарушениями

Распространенной причиной отказа в возмещении НДС является представление в налоговый орган документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, оформленных с нарушением требований ст. ст. 169, 171, 172 НК РФ, ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете". В частности, в возмещении НДС отказывают из-за:

- подписания счета-фактуры неуполномоченным лицом;
- указания в счете-фактуре фактического адреса грузополучателя;
- заключения сделки с контрагентом, не прошедшим государственную регистрацию.

Арбитражная практика по данным основаниям отказа складывается в пользу как налогоплательщика, так и фискальных органов.

Например, вывод о недостоверности счетов-фактур, подписанных не лицами, значащимися в учредительных документах поставщиков в качестве руководителей этих организаций, по мнению арбитражных судов, не может самостоятельно в отсутствие иных фактов и обстоятельств, позволяющих усомниться в добросовестности налогоплательщика, рассматриваться в качестве основания для признания налоговой выгоды необоснованной (см. Постановления Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 N 18162/09, ФАС Северо-Западного округа от 01.02.2011 по делу N A66-3490/2010, от 03.02.2011 по делу N A56-17089/2010, ФАС Центрального округа от 16.11.2010 по делу N A54-988/2010).

Арбитражные суды также не подтверждают правомерности отказа в возмещении НДС по причине указания в счете-фактуре фактического адреса грузополучателя. В судебных актах отмечается, что положениями ст. 169 НК РФ не регламентируется, какой именно адрес грузополучателя должен быть указан и должен ли он соответствовать учредительным документам, в связи с чем указание вместо юридического адреса фактического не является основанием для отказа в принятии НДС к вычету. Обязанность указывать юридический адрес в счете-фактуре не установлена п. п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ. Согласно п. 2 ст. 169 НК РФ невыполнение требований к счету-фактуре, не предусмотренных п. п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, не может являться основанием для отказа в вычете сумм налога, предъявленных продавцом (Постановление ФАС Московского округа от 08.04.2009 N КА-А40/2493-09).

Если сделка заключена с контрагентом, не прошедшим государственную регистрацию, арбитражные суды подтверждают правомерность отказа в возмещении НДС. При этом суды указывают на то, что согласно положениям ст. ст. 49, 51 ГК РФ организации, не прошедшие государственную регистрацию в качестве юридических лиц, не приобретают правоспособности юридического лица, а их действия, направленные на установление, изменение и прекращение гражданских прав и обязанностей, не могут быть признаны сделками, что влечет за собой негативные налоговые последствия для участников данных правоотношений.

Таким образом, юридическое лицо, не прошедшее государственной регистрации, не обладает правоспособностью, в связи с чем сделки, заключенные с таким лицом, являются ничтожными. При этом, как указывают суды, документы, оформляемые такой организацией, не соответствуют требованиям ст. 9 Федерального закона N 129-ФЗ. В

свою очередь данные требования касаются не только полноты заполнения всех реквизитов, но и достоверности содержащихся в них сведений (см. Постановления Президиума ВАС РФ от 01.02.2011 N 10230/10, ФАС Уральского округа от 24.05.2011 N Ф09-1952/11-С2, ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.02.2011 по делу N А33-3456/2010).

Хозяйственные операции не являются реально совершенными

Данное основание отказа в возмещении НДС обусловлено мнимостью совершаемых налогоплательщиком хозяйственных операций, направленных на искусственное формирование налоговых вычетов и возмещение налога из бюджета. Как показывает анализ правоприменительной практики, в большинстве случаев фискальным органам не удается доказать мнимость хозяйственной операции. Однако в судебной практике имеются примеры, когда факт совершения налогоплательщиком хозяйственных операций не подтверждается.

Например, в ходе разбирательства ФАС Волго-Вятского округа установил, что у спорных контрагентов отсутствовали необходимые для производства работ производственная база, оборудование и сотрудники, а строительные работы на объектах, в отношении которых заявлены налоговые вычеты, выполнены силами налогоплательщика - заявителя вычета без привлечения третьих лиц (Постановление от 25.08.2011 по делу N А11-4767/2010).

По аналогичному делу ФАС Северо-Западного округа установил, что контрагенты налогоплательщика являются фактически несуществующими организациями, которые не могли реально вступать в хозяйственные отношения с налогоплательщиком (не находятся по адресам, указанным в учредительных документах, не занимаются производственной деятельностью; лица, значащиеся в качестве руководителей и учредителей названных организаций в соответствии с данными Единого государственного реестра юридических лиц, отрицают свое отношение к их деятельности). Документы, представленные налогоплательщиком в подтверждение произведенных затрат и обоснованности налоговых вычетов, подписаны со стороны контрагентов неустановленными или неуполномоченными лицами (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 03.08.2011 по делу N А33-13718/2010 и др.).

ВАС РФ в Определении от 17.08.2011 N ВАС-10583/11 подтвердил правильность

выводов судов нижестоящих инстанций, которые установили, что лицо, идентифицируемое в качестве единоличного исполнительного органа контрагента, не дает оснований считать, что налогоплательщик вступил в какие-либо гражданско-правовые отношения, влекущие налоговые последствия. Налогоплательщик, по мнению ВАС РФ, в такой ситуации не вправе претендовать на получение налоговой выгоды по операциям с контрагентом, если последний их не осуществлял.

Судами установлено, что регистрация налогоплательщика носит формальный характер; лицо, на которое зарегистрирована данная организация, отрицает свою причастность к указанному юридическому лицу. Таким образом, фактически от имени указанной организации действовало иное лицо, не имеющее на это полномочий, и, соответственно, документы, оформленные от имени указанной организации, содержат недостоверные сведения и не могут являться оправдательными документами для подтверждения факта приобретения товара.

Поставщики или субпоставщики нарушают законодательство о налогах и сборах

Нередко налоговые органы связывают право на возмещение НДС из бюджета с соблюдением законодательства о налогах и сборах контрагентами налогоплательщика. Однако в большинстве случаев арбитражные суды не поддерживают правильность такого подхода.

В качестве обоснования своей позиции суды отмечают, что каждый налогоплательщик самостоятельно несет ответственность за выполнение своих обязанностей и независимо пользуется своими правами, в том числе правом учета расходов в целях налогообложения прибыли, получения налоговых вычетов по НДС. Налогоплательщик не может нести ответственности за действия третьих лиц, в том числе своих контрагентов. НК РФ не обуславливает права налогоплательщика на возмещение налога из бюджета представлением контрагентами его поставщиков в налоговый орган запрашиваемых документов или иной информации и уплатой ими в бюджет полученных сумм налога. Нарушение субпоставщиками законодательства о налогах и сборах не может служить основанием для отказа в получении возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0% (Постановления ФАС Московского округа от 17.12.2010 N КА-А40/15868-10, ФАС Уральского округа от 02.03.2009 N Ф09-833/09-С2).

Отсутствие у налогоплательщика документов, которые обязательны для

обоснования вычета

Например, одной из причин отказа налоговых органов в возмещении НДС являлось отсутствие у налогоплательщика ТТН как документа, подтверждающего факт принятия на учет в соответствии с требованиями ст. 172 НК РФ товара, приобретенного у поставщика. Арбитражные суды различных федеральных округов не раз подтверждали правомерность отказа в возмещении НДС по данному основанию. Однако ВАС РФ в Постановлении от 09.12.2010 N 8835/10 опроверг правильность такого подхода и сделал вывод о том, что непредставление налоговому органу ТТН не является основанием для отказа в возмещении НДС, если факт принятия на учет товара подтверждается товарной накладной по форме ТОРГ-12.

ВАС РФ указал, что в соответствии с Альбомом унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций (Постановление Госкомстата России от 25.12.1998 N 132) документом, служащим основанием для принятия товара на учет, является товарная накладная по форме ТОРГ-12. Товарно-транспортная накладная формы 1-Т определяет взаимоотношения по перевозке грузов, предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом. В данном случае налогоплательщик осуществил операции по приобретению товара и не выступал в качестве заказчика по договору перевозки.

Право на вычет по НДС реализовано не в том налоговом периоде, в котором налогоплательщиком были соблюдены условия для его применения

Основанием для отказа в возмещении НДС может послужить то обстоятельство, что право на налоговый вычет реализовано налогоплательщиком не в том налоговом периоде, в котором возникли предусмотренные законом условия для его применения. По мнению налоговой службы, применение налоговых вычетов в том налоговом периоде, когда возникло право на его применение, является обязанностью налогоплательщика. Соответственно применение налогового вычета в более позднем периоде незаконно. Однако, по мнению ВАС РФ, такой подход не соответствует требованиям законодательства о налогах и сборах.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 15.06.2010 N 2217/10 указано, что ст. 172 НК РФ, определяющая порядок применения налоговых вычетов, не исключает возможности применения вычета сумм налога на добавленную стоимость за пределами налогового

периода... То обстоятельство, что общество заявило налоговый вычет, право на который возникло в 2004 - 2005 гг., в налоговой декларации за I квартал 2006 г., само по себе не может служить основанием для лишения его права на применение налогового вычета. Вместе с тем неопределенным условием для применения налогового вычета и соответствующего возмещения сумм налога на добавленную стоимость является соблюдение трехлетнего срока, установленного п. 2 ст. 173 НК РФ.

Таким образом, исходя из правовой позиции ВАС РФ применение налогового вычета в более позднем периоде является правомерным. Единственным условием законности возмещения налога является закрепление налогоплательщиком данного права в декларации с соблюдением срока, предусмотренного п. 2 ст. 173 НК РФ. При этом налогоплательщиком, безусловно, должны быть соблюдены прочие условия для получения налогового вычета, установленные НК РФ. Трехлетний срок для получения налогового вычета начинает исчисляться с налогового периода, когда налогоплательщиком выполнены все условия для применения вычетов.