

Обобщение судебной практики по применению положений главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации

Настоящее обобщение проведено в соответствии с Планом работы Арбитражного суда Республики Калмыкия на второе полугодие 2012 года.

В процессе обобщения проанализированы дела суда, связанные с применением главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на добавленную стоимость».

Споры, связанные с применением налога на добавленную стоимость (далее – НДС), остаются одними из наиболее сложных в судебной практике арбитражных судов, в силу косвенной природы данного вида налога.

По своей сути НДС является налогом с оборота: продавец добавляет его к стоимости реализуемых товаров, работ или услуг. При этом покупатель имеет право вычитать из причитающейся к уплате в бюджет суммы сумму налога, который он уплатил за эти товары (работы, услуги).

В итоге налоговое бремя ложится не на торговцев, а на конечных потребителей. Цель данной системы – избежать уплаты налога на налог в связи с тем, что товары или услуги проходят длинный путь к потребителю.

При системе НДС все товары и услуги несут в себе только налог, который взимается при окончательной продаже товаров потребителю.

В данное обобщение не включены дела по искам налоговых органов о взыскании НДС, пеней и штрафов, поскольку они, как правило, носят бесспорный характер. Проблемы возникают при рассмотрении дел об оспаривании решений налоговых органов по итогам налоговых проверок.

В 2012 году административным составом Арбитражного суда Республики Калмыкия рассмотрено 30 дел исследуемой категории.

Заявленные требования удовлетворены по 16 делам, отказано в удовлетворении по 8 делам, в 4 случаях производство по делам было прекращено, по 2 делам заявления оставлены без рассмотрения.

Из всего количества дел обобщаемой категории в 2012 году рассмотрено судьями: Алжеевой Л.А. – 15 дел, Конторовой Д.Г. – 5 дел, Шевченко В.И. – 10 дел.

Вышестоящими судами были отменены полностью либо в части судебные решения по пяти делам по причине неверного применения судьями положений главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации. Данные дела являются предметом настоящего обобщения, поскольку содержат наиболее актуальные вопросы, возникающие в практике Арбитражного суда Республики Калмыкия при рассмотрении указанных споров.

Дело № А22-384/2011

Общество обратилось в Арбитражный суд Республики Калмыкия с заявлением о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Элисте (далее-налоговый орган), вынесенного по итогам выездной налоговой проверки.

Основанием доначисления налога на добавленную стоимость (далее - НДС) и уменьшения сумм НДС, предъявленных к возмещению, доначисления соответствующей пени и привлечения Заявителя к налоговой ответственности явились выводы налогового органа об отсутствии у общества права на применение налоговых вычетов по счетам-фактурам и книгам покупок, поскольку данные вычеты заявлены в более поздние налоговые периоды. Ранее в ходе камеральных налоговых проверок налоговым органом уже было отказано в применении налоговых вычетов, в связи с тем, что вычеты заявлены в более позднем налоговом периоде. Налоговым органом были сделаны следующие выводы о недобросовестности данных поставщиков: по юридическому адресу не находятся; отчетность не представляют; основные средства отсутствуют; незначительная численность работников; товарно-транспортные накладные (далее-ТТН) имеют дефекты; водители отрицают факты перевозки лома; автомашины, указанные в ТТН, не имеют технической

возможности перевозить металлолом, так как являются легковыми; налоговые вычеты по экспортным операциям заявлены после последней по дате отгрузке лома на экспорт.

Оценив имеющиеся в деле доказательства в их совокупности, суд удовлетворил заявленные требования частично, придя к выводу о наличии у общества права на вычет налога на добавленную стоимость.

Судом апелляционной инстанции по основаниям несоответствия выводов суда обстоятельствам дела было отменено решение первой инстанции по делу №А22-384/2011 с принятием нового судебного акта в части признания недействительным решения ИФНС России по г. Элисте от 27.09.2010 № 11-38/52 в части предложения обществу уплатить недоимку по НДС в сумме 13 292 733 руб. и соответствующих сумм пеней и штрафа.

Отменяя решение суда в этой части, суд апелляционной инстанции указал, что суд первой инстанции не учел довод налогового органа о том, что общество повторно включило в книгу покупок за 2 квартал 2008 года суммы НДС по счетам-фактурам №№ 1-545 и повторно предъявило к вычету 13 975 849 руб. Ранее общество обращалось в МРИ ФНС России № 11 по Ростовской области с заявлением о возмещении НДС по данным счетам-фактурам. Решениями МРИ ФНС России № 11 по Ростовской области о частичном возмещении НДС по указанным счетам-фактурам обществу частично было отказано в возмещении НДС в общей сумме 13 975 849 руб. по итогам камеральной налоговой проверки.

Данные решения налогового органа не были обжалованы в установленном порядке и вступили в законную силу.

Каких-либо новых документов, подтверждающих право на применение вычета или на возмещение НДС, обществом представлено не было.

В связи с чем судом апелляционной инстанции указано, что налоговое законодательство не предусматривает возможности предоставления налогоплательщику права на применение вычета или на возмещение НДС только на основании повторного заявления, если ранее налогоплательщику было отказано в таком праве решением налогового органа, которое не признано недействительным, не

изменено, не отменено и при повторном заявлении на получение этой налоговой выгоды налогоплательщиком не было представлено дополнительных надлежащих доказательств, подтверждающих названное право на вычет или возмещение.

Суд первой инстанции, признавая недействительным решение налогового органа в этой части, исходил из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, высказанной в определении от 08.04.2010 №441-О-О, согласно которой из п. 1 ст.89 НК РФ не следует того, что при проведении выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа такая налоговая проверка по своим параметрам и предназначению совпадает с камеральной налоговой проверкой.

Однако, вышестоящие суды пришли к выводу о необходимости прямого указания на это непосредственно в главе 21 НК РФ.

(Постановление 16 ААС от 19.03.2012, оставленное без изменения постановлением ФАС СКО от 25.06.2012).

Дело №А22-259/2010

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением об отмене решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Элисте (далее-Инспекция) и решения об оставлении апелляционной жалобы без рассмотрения Управления Федеральной налоговой службы по Республике Калмыкия (далее – Управление).

Решением АС РК от 16.06.2010 в удовлетворении заявления общества было отказано.

Постановлением Шестнадцатого Арбитражного апелляционного суда решение Арбитражного суда Республики Калмыкия от 16.06.2010 оставлено без изменения, апелляционная жалоба - без удовлетворения.

Постановлением Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа решение и постановление были отменены, дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд РК. Суду первой инстанции было предложено при новом рассмотрении дела исследовать фактические

обстоятельства по делу, оценить представленные доказательства и доводы участвующих в деле лиц.

При новом судебном рассмотрении судом первой инстанции заявленные требования общества удовлетворены частично. Судом апелляционной инстанции решение суда оставлено без изменения. Судом кассационной инстанции судебные акты судов нижестоящих инстанций отменены в части по следующим основаниям.

По эпизоду, связанному с начислением НДС за январь, май – декабрь 2007 года и уменьшением предъявленного к возмещению НДС за январь – апрель 2007 года суды признали решение налогового органа недействительным, поскольку пришли к выводу, что инспекция вследствие неверного определения сумм налоговых вычетов неправильно определила налоговые обязательства по НДС. Однако, как указал суд кассационной инстанции, суды не учли следующее.

Общество, несмотря на запросы налогового органа, не представило при проведении выездной налоговой проверки первичные документы за 2007 год, ссылаясь на их кражу.

Принимая во внимание, что общество не представило счета-фактуры, инспекция пришла к выводу о необходимости скорректировать заявленные налоговые вычеты, применив коэффициент, рассчитанный с учетом доли вычетов, примененных аналогичными плательщиками НДС, т.е. так называемый «расчетный метод».

Руководствуясь правовой позицией, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 30.10.2007 № 8686/07, суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о том, что поскольку возможность использования в целях определения суммы налогового вычета расчетного метода исключена, суд не может самостоятельно определять налоговые обязательства общества за спорные месяцы – в силу ч. 4 ст. 200 АПК РФ.

Однако, кассационной инстанцией указано, что суды не учли, что поскольку на обществе лежала обязанность представить в налоговый орган документы, обосновывающие заявленный налоговый вычет, при утрате

первичных бухгалтерских документов такими документами могли служить копии счетов-фактур, а также иных документов, подтверждающих сумму НДС, предъявленную к оплате по счетам-фактурам контрагентами налогоплательщика при расчетах за поставленные товары (работы, услуги).

При таких обстоятельствах, основания для признания недействительным решения налогового органа в части начисления НДС и уменьшения предъявленного к возмещению налога за 2007 год, а также соответствующих пеней, у судов отсутствовали, принимая во внимание, что инспекция, в отсутствие первичных документов уменьшила в пользу общества сумму подлежащего уплате в бюджет налога. Принятие такого решения не повлекло нарушения прав общества, не привело к необоснованному взысканию налога или иному ущемлению его прав и законных интересов.

(Постановление ФАС СКО от 16.03.2012).

Дело №А22-637/2011

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением к Инспекции ФНС по г. Элисте Республики Калмыкия о признании частично незаконным решения.

Решением суда первой инстанции в удовлетворении заявления общества было отказано.

Кассационной инстанцией отменено решение АС РК по делу № А22-637/2011 в связи с неправильным применением норм процессуального права при исследовании и оценке доказательств, с направлением дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Суд первой инстанции признал обоснованным применение налоговой инспекцией расчетного метода, вследствие чего оценил представленные налогоплательщиком доказательства как неотносимые к спору (ч. 1 ст. 67 АПК РФ), тем не менее приобщив их к материалам дела.

Судом кассационной инстанции указано, что в силу частей 1, 8, 9 статьи 75 АПК РФ письменные доказательства представляются в арбитражный суд в подлиннике

или в форме надлежащим образом заверенной копии. Если к рассматриваемому делу имеет отношение только часть документа, представляется заверенная выписка из него. Подлинные документы представляются в арбитражный суд в случае, если обстоятельства дела согласно федеральному закону или иному нормативному правовому акту подлежат подтверждению только такими документами, а также по требованию арбитражного суда.

Согласно частям 1 – 3 статьи 71 АПК РФ доказательство признается арбитражным судом достоверным, если в результате его проверки и исследования выясняется, что содержащиеся в нем сведения соответствуют действительности. При этом частью 6 названной статьи предусмотрено, что арбитражный суд не может считать доказанным факт, подтверждаемый только копией документа или иного письменного доказательства, если утрачен или не передан в суд оригинал документа, а копии этого документа, представленные лицами, участвующими в деле, не тождественны между собой и невозможно установить подлинное содержание первоисточника с помощью других доказательств.

В силу части 2 статьи 66 АПК РФ арбитражный суд вправе предложить лицам, участвующим в деле, представить дополнительные доказательства, необходимые для выяснения обстоятельств, имеющих значение для правильного рассмотрения дела и принятия законного и обоснованного судебного акта до начала судебного заседания.

Суд кассационной инстанции сделал вывод о том, что представленные обществом копии первичных документов не являются подтверждением права на налоговые вычеты по НДС, в связи с отсутствием подлинников; нет достоверных сведений о принятии товаров на учет, отражения в книге покупок; нет документов о реализации товаров; не подтверждено приобретение товаров для операций, облагаемых НДС (производство, реализация). Кроме того, суд кассационной инстанции установил, что представленные копии документов имеют недостатки в оформлении.

Суд кассационной инстанции установил, что копии первичных документов, представленных обществом в суд первой инстанции, не имеют подписи руководителя, не подтверждено их соответствие подлинным документам, пакет новых документов,

представленных суду, отличается от пакета тех же документов, представленных налоговому органу.

В материалах дела отсутствуют доказательства истребования у общества подлинников спорных документов.

Кроме того, в материалах дела отсутствует подтверждение того, что инспекция заявляла о несоответствии копий документов, которые представлены инспекции копиям, которые представлены в суд, поскольку инспекция отрицает их получение.

В материалы дела общество представило копии следующих документов: счетов-фактур, товарных накладных, книг покупок, договоров купли-продажи, налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций и НДС, квитанций о приеме груза, актов выполненных работ, квитанций на приемку хлебопродуктов в порядке обмена и прочего поступления.

Данные документы суды необоснованно не исследовали и не оценили.

Таким образом, суд кассационной инстанции согласился с выводом суда первой инстанции о правомерности применения инспекцией расчетного метода, но вместе с тем указал на необходимость исследования и оценки первичных документов, что само по себе исключает применение расчетного метода.

(Постановление ФАС СКО от 29.06.2012).

При новом рассмотрении дела производство по делу было прекращено в связи с ликвидацией общества (п. 5 ч. 1 ст. 150 АПК РФ).

Дело №А22-368/2011

Общество обратилось в Арбитражный суд Республики Калмыкия с заявлением к МРИ ФНС России №3 по РК(далее- межрайонная инспекция) и Управлению Федеральной налоговой службы по РК (далее - Управление) о признании незаконными решения №2692 от 09.11.2010 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» и №50 от 09.11.2010 «Об отказе в возмещении суммы налога на добавленную стоимость».

Решением суда от 18.07.2011, оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 29.11.2011, требования общества были удовлетворены, оспариваемые решения налоговой инспекции признаны незаконными на том основании, что общество надлежаще оформленными документами подтвердило право на вычет НДС по налоговой декларации за 1 квартал 2010 года.

Судом кассационной инстанции отменено решение по делу № А22-368/2011.

Кассационная инстанция указала, что суды неполно установили фактические обстоятельства по делу и не оценили в совокупности представленные в материалы дела доказательства, отменила указанные судебные акты и направило дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Суд кассационной инстанции отметил, что на налогоплательщика возлагается обязанность подтвердить право на налоговые вычеты по НДС путем представления документов, предусмотренных статьями 169, 171, 172 Налогового кодекса Российской Федерации. При этом документы, на которые ссылается налогоплательщик в подтверждение исполнения такой обязанности, должны отвечать предъявляемым требованиям и достоверно свидетельствовать об обстоятельствах, с которыми законодательство связывает налоговые последствия.

Также при новом рассмотрении дела необходимо установить реальность хозяйственных операций общества (оплату и отражение в бухгалтерском учете), оценить влияние взаимозависимости участников сделки на ее условия, экономические результаты их деятельности, рассмотреть юридически значимые факты не в отдельности, а исследовать и оценить их в совокупности, в достаточности и взаимной связи.

(Постановление ФАС СКО от 02.04.2012).

При новом рассмотрении требования общества были удовлетворены. Решение вступило в законную силу.

Дело №А22-455/2011

Общество обратилось в арбитражный суд Республики Калмыкия с заявлением к Инспекции Федеральной налоговой службы России по г. Элисте

(далее –инспекция) и Управлению ФНС России по РК о признании незаконным решения Инспекции Федеральной налоговой службы России по г. Элисте о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Судом кассационной инстанции отменены судебные акты по делу № А22-455/2011.

Решением суда первой инстанции заявленные требования общества о признании незаконным решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения удовлетворены, в апелляционном порядке законность решения суда не проверялась, так как определением суда апелляционной инстанции апелляционная жалоба налогового органа возвращена в связи с пропуском срока и отказом в восстановлении пропущенного срока.

Постановлением суда кассационной инстанции решение суда первой инстанции отменено, дело направлено на новое рассмотрение в АС РК. При этом, кассационной инстанцией указано, что суд первой инстанции принял решение по неполно установленным и не исследованным обстоятельствам дела.

Суд сделал вывод о документальном подтверждении обществом реальности хозяйственных операций с контрагентом, ограничившись указанием договоров на оказание услуг, перечислением платежных документов и счетов-фактур, не проверив счета-фактуры контрагента на соответствие требованиям статьи 169 НК РФ, и без учета следующего.

В соответствии с правовой позицией ВАС РФ, изложенной в постановлении Президиума от 27.01.2009 № 9833/08, суд не должен ограничиваться проверкой формального соответствия представленных налогоплательщиком документов требованиям Кодекса, а должен оценить все доказательства по делу в совокупности и во взаимосвязи с целью исключения внутренних противоречий и расхождений между ними.

Основанием для принятия решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения послужил вывод инспекции об отсутствии реальности осуществления контрагентом

общества подрядных работ, поскольку проведенными в порядке 93.1 НК РФ мероприятиями установлено отсутствие данной организации по юридическому адресу, отсутствие материальных и трудовых возможностей осуществления работ, отсутствие заключенных с третьими лицами договоров на осуществление работ, отсутствие основных средств. Налоговая инспекция установила, что поступившие от общества денежные средства за выполненные работы направлены не на оплату материалов, необходимых для выполнения работ, а на выведение денежных средств из оборота путем перечисления для обналличивания на пластиковые карты физических лиц.

Данные обстоятельства не были предметом исследования и оценки суда первой инстанции.

При новом рассмотрении дела суд первой инстанции удовлетворил уточненные требования общества, выполнив при этом указания кассационной инстанции.

Постановлением суда апелляционной инстанции решение суда первой инстанции было отменено в части и принят новый судебный акт. Обществу отказано со ссылкой на доказанность налоговыми органами нереальности хозяйственных операций общества с одним из основных контрагентов и соответственно, неправомерности предъявления НДС к вычету.

Суд кассационной инстанции постановление суда апелляционной инстанции отменил, направил дело на новое рассмотрение в суд апелляционной инстанции.

При этом, кассационная инстанция указала, что, отменив решение суда первой инстанции, суд апелляционной инстанции, в нарушение статьи 271 АПК РФ, не указал мотивы, по которым он не согласился с выводами суда первой инстанции.

(Постановления 16 ААС от 18.07.2012, от 26.12.2012, постановления ФАС СКО от 17.11.2011, от 05.09.2012).

Таким образом, из анализа практики рассмотрения арбитражными судами налоговых споров, связанных с применением норм главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации, следует, что чаще всего по спорам указанной категории в арбитражные суды обращаются заявители с целью получения

налоговых вычетов, реализации права на получение возмещения по налогу на добавленную стоимость.

При этом, право на применение налоговых вычетов возникает у налогоплательщиков при выполнении следующих условий: 1) принятия на учет приобретенных товаров, 2) наличия счетов-фактур поставщика, оформленных в соответствии с требованиями статьи 169 НК РФ, 3) наличия документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога на добавленную стоимость (в редакции НК РФ, действовавшей до 01.01.2006 г. После указанного периода действует следующая редакция «документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации», то есть в случае реально понесенных затрат по уплате налога только по импортируемым товарам).

Указанные обстоятельства должны быть надлежаще подтверждены документально. Документы, в том числе и счета-фактуры, предоставляемые налогоплательщиком, должны содержать только достоверную информацию.

При этом, судьи не должны ограничиваться установлением только формальных условий применения норм законодательства о налогах и сборах и в случае сомнений в правомерности применения налогового вычета обязаны установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств (оплата покупателем товаров (работ, услуг), фактические отношения продавца и покупателя, наличие иных, помимо счетов-фактур, документов, подтверждающих уплату налога в составе цены товара (работы, услуги), и т.п.).

Также необходимо тщательно проверять доводы налоговых органов о том, что хозяйственные операции налогоплательщика учтены для целей налогообложения не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими причинами.

Арбитражным судам при рассмотрении налоговых споров, связанных с применением положений главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации,

следует руководствоваться как предписаниями Налогового кодекса РФ, так и выработанной арбитражными судами субъектов, арбитражными судами округов и, прежде всего, Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации, судебной практикой для правильного разрешения конкретного налогового спора, прежде всего, постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», определениями Конституционного суда Российской Федерации от 12.07.2006 № 267-О, от 16.11.2006 №467-О, от 04.06.2007 № 366-О-П.

Приведенное обобщение составлено для использования в работе судьями, помощниками судей, секретарями административного состава.

Судья

В.И. Шевченко