

Правовые выводы обобщения судебной практики по вопросам наличия права на вычет по налогу на добавленную стоимость при нахождении на специальных налоговых режимах за 2008 год – I полугодие 2010 года

Единый сельскохозяйственный налог

После перехода на уплату ЕСХН нельзя применить вычеты по НДС даже за прошлые периоды, когда система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей еще не применялась в отношении данного налогоплательщика.

Налогоплательщик подал в налоговый орган заявление о переходе на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Налоговый орган уведомлением сообщил о возможности перехода на такую систему. Налогоплательщик в налоговый орган представил декларацию за прошлый период, в которой к возмещению из бюджета заявлена сумма НДС по экспортным операциям за тот период, когда он не являлся плательщиком этого налога.

Налоговый орган отказал в возмещении. Налогоплательщик обжаловал отказ в суд.

Согласно пункту 3 статьи 346.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) организации, являющиеся плательщиками ЕСХН, освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, ЕСН. Эти организации не признаются плательщиками НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации).

Вместе с тем в силу пункта 1 статьи 171 Кодекса право уменьшить исчисленную сумму налога на установленные налоговые вычеты имеют только плательщики НДС.

Глава 26.1 Кодекса не предусматривает возможность возмещения уплаченного НДС после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Подпунктом 8 пункта 2 статьи 346.5 Кодекса определено, что суммы НДС, уплаченные налогоплательщиками, применяющими ЕСХН, по приобретаемым у поставщиков товарам (работам, услугам) учитываются в составе их расходов (постановление ФАС СКО от 20.10.2008 № А32-20900/2007-51/441).

Единый налог на вмененный доход

При осуществлении облагаемых НДС операций в рамках совместной деятельности (договора простого товарищества) плательщиком НДС признается участник товарищества, на которого возложена обязанность по ведению учета

операций, подлежащих налогообложению в соответствии со статьей 146 Кодекса. Суммы НДС, предъявляемые товарищу, по товарам, приобретенным для выполнения операций, признаваемых объектом налогообложения по НДС, в рамках совместной деятельности, подлежат вычету на основании статей 171 и 172 Кодекса только в случае ведения участником товарищества раздельного учета по операциям совместной деятельности и иной деятельности, осуществляемой товарищем.

Налогоплательщик обратился в суд с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции, которым доначислен, в частности, налог на добавленную стоимость.

Суд установил факт осуществления совместной деятельности с участием предпринимателя по договору простого товарищества.

В соответствии со статьей 1041 Гражданского кодекса Российской Федерации по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели. Произведенная в результате совместной деятельности продукция и полученные от такой деятельности плоды и доходы признаются их общей долевой собственностью, если иное не установлено законом или договором простого товарищества либо не вытекает из существа обязательства (часть 1 статьи 1043 названного Кодекса).

В силу статьи 174.1 Кодекса ведение общего учета операций, подлежащих налогообложению в соответствии со статьей 146 Кодекса, возлагается на участника товарищества, которым являются российская организация либо индивидуальный предприниматель.

При совершении операций согласно договору простого товарищества (договор о совместной деятельности) на участника товарищества возлагаются обязанности налогоплательщика, установленные главой 21 Кодекса. При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности) участник товарищества обязан выставить счета-фактуры в порядке, установленном Кодексом.

Таким образом, при осуществлении облагаемых НДС операций в рамках совместной деятельности (договора простого товарищества) плательщиком НДС признается участник товарищества, на которого возложена обязанность по ведению учета операций, подлежащих налогообложению на основании статьи 146 Кодекса.

Суммы НДС, предъявленные товарищу, ведущему дела товарищества, по товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения операций, признаваемых объектом налогообложения по НДС в рамках совместной деятельности, подлежат вычету на основании статей 171 и 172 Кодекса только в случае ведения участником товарищества раздельного учета по операциям совместной деятельности и иной деятельности, осуществляемой товарищем.

Суд установил, что обязанность по ведению учета операций по осуществлению совместной деятельности возложена не на заявителя. Следовательно, он не являлся плательщиком НДС по доходам, полученным от совместной деятельности, у него не возникало налогооблагаемой базы для исчисления НДС, так как распределение общей долевой собственности не может являться реализацией товаров (работ, услуг) в том смысле, в котором она указана в статье 146 Кодекса. Суд правомерно признал необоснованным доначисление предпринимателю НДС (постановление ФАС СКО от 20.10.2010 по делу № А32-47950/2009).

Поскольку Кодекс не устанавливает правила ведения учета входного НДС по товарам, предназначенным для различных видов деятельности, налогоплательщик самостоятельно может определить такой порядок, при этом он не может противоречить пункту 4 статьи 170 Кодекса в части определения пропорции.

Налогоплательщик осуществлял операции по реализации товаров как облагаемые НДС, так и освобожденные от налогообложения в связи с уплатой ЕНВД при осуществлении розничной торговли.

Налоговый орган вынес решение о привлечении его к ответственности. Ему доначислен НДС по уточненной декларации. По мнению налогового органа, налогоплательщик в нарушение пункта 4 статьи 170 Кодекса неправомерно принял к вычету НДС по товарам, использованным в операциях по реализации, не подлежащих налогообложению в связи с уплатой ЕНВД, так как не вел раздельного учета.

Налогоплательщик обжаловал решение в суд.

Суд исходил из следующего. В соответствии с пунктом 7 статьи 346.26 Кодекса налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом

налогообложения. Налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, исчисляют и уплачивают налоги и сборы в отношении данных видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными Кодексом.

Пунктом 4 статьи 170 Кодекса предусмотрено, что суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции, принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

В аналогичном порядке ведется отдельный учет сумм налога налогоплательщиками, переведенными на уплату ЕНВД для определенных видов деятельности.

При этом налогоплательщик обязан вести отдельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

При отсутствии у налогоплательщика отдельного учета сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (НДФЛ), не включается.

Налогоплательщик имеет право не применять положения настоящего пункта к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами используемых в

производстве товаров (работ, услуг) в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным статьей 172 Кодекса.

Суд признал решение налогового органа недействительным (постановление ФАС СКО от 04.05.2008 по делу № А32-19085/2007-51/420).

Упрощенная система налогообложения

При переходе на упрощенную систему налогообложения лицо перестает быть плательщиком налога на добавленную стоимость. Правовое последствие выставления счета-фактуры с выделением налога лицом, не являющимся плательщиком налога на добавленную стоимость, — обязанность по перечислению в бюджет полученной от покупателя суммы налога.

Общество обратилось в суд с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции.

Суд признал правильным доначисление НДС по причине невыполнения обществом пункта 5 статьи 173 Кодекса.

Общество, находясь с 01.01.2007 на упрощенной системе налогообложения, заключило договоры подряда на ремонтные работы с контрагентом и выставило ему счета-фактуры с выделением суммы налога на добавленную стоимость.

Согласно пункту 2 статьи 346.11 Кодекса применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, налога с продаж, налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период. Следовательно, при переходе на упрощенную систему налогообложения лицо перестает быть плательщиком налога на добавленную стоимость.

Из пункта 5 статьи 173 Кодекса следует, что сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется в случае выставления покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога.

Таким образом, правовое последствие выставления счета-фактуры с выделением налога лицом, не являющимся плательщиком налога на добавленную стоимость, — обязанность по перечислению в бюджет полученной от покупателя суммы налога. Общество относится к лицам, указанным в пункте 5 статьи 173 Кодекса, на которых закон

возлагает обязанность исчислить и уплатить налог на добавленную стоимость в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога (постановление ФАС СКО от 06.08.2010 по делу № А63-16932/2009).

Несмотря на то, что поставщик, выставивший покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС, применяет упрощенную систему налогообложения, покупатель, выполнивший все условия для получения вычета по НДС, имеет право на вычет в общеустановленном порядке.

Общество обратилось в суд с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции, которым доначислен налог на добавленную стоимость.

Основанием для отказа налоговой инспекции в применении налогового вычета явилось отсутствие обязанности по уплате НДС в бюджет контрагента общества, который находился на упрощенной системе налогообложения.

Суд установил, что согласно пункту 2 статьи 346.11 Кодекса поставщик, применяя данную систему налогообложения, не признается плательщиком НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. В счетах-фактурах контрагента сумма НДС выделена отдельной строкой, что не может являться основанием для признания счетов-фактур не соответствующими статье 169 Кодекса.

В силу подпункта 1 пункта 5 статьи 173 Кодекса лица, не являющиеся плательщиками НДС, обязаны уплачивать в бюджет сумму налога в случае выставления ими покупателю счетов-фактур с выделением суммы НДС.

Таким образом, на поставщике лежит обязанность уплатить в бюджет предъявленную в счете-фактуре сумму налога, а покупатель, оплатив стоимость приобретенных товаров (работ, услуг) с учетом НДС, вправе заявить сумму налога к вычету и возмещению. Применение специального режима налогообложения поставщика не влияет на право общества на применение налогового вычета по НДС, предъявленного поставщиком в счетах-фактурах, учитывая, что общество реально понесло затраты в форме отчуждения части имущества в пользу поставщика на оплату начисленных им сумм налога.

При указанных обстоятельствах налоговая инспекция неправомочно отказала обществу в праве на применение налоговых вычетов по НДС по хозяйственным операциям с поставщиком.

Согласно положениям статьи 346.15 Кодекса налогоплательщик не должен включать в состав доходов по УСН суммы НДС, ошибочно выставленные в счете-фактуре, если они в нарушение пункта 5 статьи 173 Кодекса в бюджет не уплачены.

Находясь в спорный период на УСН и не являясь в силу статьи 346.11 Кодекса плательщиком НДС, налогоплательщик выставлял в адрес контрагента счета-фактуры с выделением НДС и в нарушение пункта 5 статьи 173 Кодекса полученную сумму налога в бюджет не перечислял и в доходы от реализации для целей исчисления единого налога по УСН не включил.

Решением налогового органа ему доначислены единый налог, пени, он привлечен к ответственности по пункту 1 статьи 122 Кодекса.

Налогоплательщик обжаловал решение в суд.

Суд руководствовался следующим.

Согласно пунктам 2 и 3 статьи 346.11 Кодекса организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Подпунктом 1 пункта 5 статьи 173 Кодекса предусмотрено, что в случае выставления счета-фактуры покупателю с выделением суммы налога лицами, не являющимися налогоплательщиками или являющимися налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, сумма налога подлежит уплате в бюджет и определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Увеличение облагаемой базы по единому налогу при УСН на суммы НДС, подлежащие перечислению в бюджет на основании подпункта 1 пункта 5 статьи 173 Кодекса, является неверным.

Как следует из пункта 1 статьи 346.12 Кодекса, плательщиками единого налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном главой 26.2 Кодекса.

Объектом обложения единым налогом при применении УСН признаются доходы и расходы, уменьшенные на величину расходов (статья 346.14 Кодекса). Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. Объект налогообложения не может изменяться налогоплательщиком в течение всего срока применения УСН.

В случае, если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, налоговой базой признается денежное выражение их доходов. В случае, если объектом являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов (пункты 1 и 2 статьи 346.18 Кодекса). Налогоплательщик избрал объектом доходы.

Статьями 346.15 и 346.16 Кодекса определен порядок определения расходов и доходов при применении УСН. В силу пункта 1 статьи 346.15 Кодекса при определении объекта налогообложения налогоплательщики учитывают как доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 Кодекса, так и внереализационные доходы, определяемые по статье 250 Кодекса.

В силу пунктов 1 и 2 статьи 249 Кодекса доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. В зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются для целей главы 25 Кодекса в соответствии со статьями 271 и 273 Кодекса. Как при исчислении единого налога в доходы, принимаемые для целей налогообложения, не включается НДС, полученный в составе стоимости реализованных товаров (работ, услуг).

Суд удовлетворил требования налогоплательщика (постановление ФАС СКО от 14.08.2009 по делу № А32-18246/2008-46/245).