

УДК. 336

ПЕРЕНОС ВЫЧЕТА ПО НДС НА ДРУГОЙ ПЕРИОД

Водчиц Д. И.,директор департамента международных проектов
и налоговой практики компании «КСК групп» (г. Москва)

Нередки случаи, когда налогоплательщики по той или иной причине применяют вычет по НДС позже, чем возникло на него право. По этому вопросу возникает огромное количество споров с налоговыми органами. Налоговые органы систематически признают необоснованным принятие НДС к вычету за рамками периода, в котором такое право возникло.

Ключевые слова: НДС, налоговый вычет, период, налоговые органы.

TRANSFER OF VAT DEDUCTION TO ANOTHER PERIOD

Vodchits D. I.,

Director of International Projects and Tax Practices Department of the «KSK group» company (Moscow)

There are many cases when taxpayers for one reason or another use VAT deduction later than it appeared on the right. On this issue, there is a huge number of disputes with tax authorities. Tax authorities systematically consider unfounded the adoption of VAT deduction outside the period in which such a right has arisen.

Key words: VAT, tax deduction, period, tax authorities.

Основной спор с ИНФС заключается в том, сохраняется ли за налогоплательщиком право принять НДС к вычету за пределами периода, в котором право на вычет возникло, и в каком порядке налогоплательщиком должно быть реализовано указанное право.

ВПРАВЕ ЛИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК ПРИНЯТЬ НДС К ВЫЧЕТУ ЗА ПРЕДЕЛАМИ НАЛОГОВОГО ПЕРИОДА, В КОТОРОМ СОБЛЮДЕНЫ УСЛОВИЯ ДЛЯ ПОЛУЧЕНИЯ ВЫЧЕТА?

Позиция налоговых органов заключается в том, что право на применение вычета возникает при следующих условиях: приобретенные работы (услуги) приняты к учету на основании первичных документов; приобретенные работы (услуги) используются в деятельности, облагаемой НДС; от поставщиков получены счета-фактуры, оформленные в соответствии с требованиями, установленными в ст. 169 НК РФ; в соответствующем налоговом периоде осу-

ществляются налогооблагаемые НДС операции.

На чем данный подход базируется?

УФНС по городу Москве в письме от 9 декабря 2009 г. № 16-15/130771 сформулировало позицию следующим образом.

Налогоплательщик вправе уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные в ст. 171 НК РФ налоговые вычеты. Об этом сказано в п. 1 ст. 171 НК РФ.

Согласно п. 2 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории РФ либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления, в отношении товаров (работ, услуг), а также имущественных

прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, за исключением товаров, предусмотренных в п. 2 ст. 170 НК РФ, и товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

При этом налоговые вычеты, предусмотренные в ст. 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных пп. 3, 6–8 ст. 171 НК РФ.

Вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных в ст. 172 НК РФ, и при наличии соответствующих первичных документов.

Следовательно, вычет по НДС предоставляется только в том налоговом периоде, когда соблюдены определенные условия, а именно: приобретенные работы (услуги) приняты к учету на основании первичных документов; приобретенные работы (услуги) используются в деятельности, облагаемой НДС; от поставщиков получены счета-фактуры, оформленные в соответствии с требованиями, установленными в ст. 169 НК РФ; в соответствующем налоговом периоде осуществляются налогооблагаемые НДС операции.

Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 утверждены Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость.

На основании п. 8 разд. II Правил счета-фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном в ст. 172 НК РФ.

Таким образом, налоговая инспекция считает, что намеренное невключение суммы НДС в состав налоговых вычетов (при наличии всех условий для применения вычета суммы НДС) и намерение включить эти суммы в расчеты в будущем ведут к отказу в предоставлении вычета.

Противоречивость позиций

Минфин РФ в письме от 30.03.2010 № 03-07-11/79 указал, что в случае если налогоплательщик в налоговом периоде налоговую базу не определяет, то принимать к вычету суммы НДС оснований не имеется.

В связи с этим налоговые вычеты производятся в том налоговом периоде, в котором возникает налоговая база по налогу на добавленную стоимость. Тем самым Минфин РФ подтверждает, что вычеты по НДС можно переносить с периода на период.

В то же время ФНС России (письмо от 28.02.2012 № ЕД-3-3/631@) придерживается противоположной точки зрения, согласно которой применить вычет при отсутствии реализации в налоговом периоде можно.

Однако существуют и другие письма Минфина РФ, в которых разъясняется, что вычеты по НДС можно применить в течение трех лет с момента окончания соответствующего налогового периода, в котором у налогоплательщика возникло право на вычет (письма Минфина РФ от 01.10.2009 № 03-07-11/244, от 30.07.2009 № 03-07-11/188).

Судебная практика

В последние годы суды в своих решениях признают возможность применения вычета по НДС за пределами периода, в котором у налогоплательщика возникло

такое право (постановления ФАС Московского округа от 13.05.2010 № КА-А40/4478-10; 29.04.2010 № КА-А40/4078-10). К аналогичному выводу пришел Президиум ВАС РФ в постановлении от 15.06.2010 № 2217/10.

В то же время существуют судебные решения, отказывающие налогоплательщику в праве заявить налоговый вычет по НДС в более позднем периоде.

Данная позиция сформулирована в постановлении Президиума ВАС РФ от 07.06.2005 № 1321/05 по делу № А08-10833/03-7 и подтверждена отдельными региональными судами (постановления ФАС Волго-Вятского округа от 07.06.2010 № А79-5798/2009; 26.02.2010 № А82-4790/2009-37, ФАС Северо-Кавказского округа от 20.11.2009 № А53-6624/2008).

Как указывают суды, право на применение вычета по НДС может быть реализовано в том налоговом периоде, в котором соблюдены условия для его применения. НК РФ не предоставляет право налогоплательщику по своему усмотрению и, исходя из целесообразности, указывать вычеты в иные налоговые периоды. Следует отметить, что приведенные судебные акты были приняты до издания постановления Президиума ВАС РФ № 2217/10.

В настоящее время ВАС РФ руководствуется позицией, изложенной в постановлении № 2217/10.

Так, в определении ВАС РФ от 30.08.2010 № ВАС-11269/10 суд сообщил, что правовая позиция по вопросу, связанному с применением вычетов по налогу на добавленную стоимость за пределами налогового периода, в котором товары (работы, услуги) оплачены, а основные средства – оплачены и поставлены на учет, определена в постановлении Президиума ВАС РФ от 15.06.2010 № 2217/10. Аналогичную ссылку содержит определение ВАС РФ от 23.04.2012 № ВАС-1661/12. Более того, в определении от 30.08.2010 № ВАС-11269/10 ВАС РФ указал, что в связи с изданием постановления № 2217/10 по спо-

рам, касающимся толкования положений ст. 171–173 НК РФ, налогоплательщик имеет право на пересмотр судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам.

Нормы НК РФ также предусматривают возможность применить вычет по корректировочному счету-фактуре в пределах трех лет со дня составления корректировочного счета-фактуры (п. 2 ст. 172 НК РФ), что служит подтверждением возможности переноса вычета по НДС на будущие периоды.

Относительно обязательности совершения в соответствующем налоговом периоде облагаемых НДС операций в качестве условия предъявления НДС к вычету Президиум ВАС РФ в постановлении от 03.05.2006 № 14996/05 пришел к выводу, что нормами главы 21 НК РФ не установлена зависимость вычетов налога по приобретенным товарам (работам, услугам) от фактического исчисления налога по конкретным операциям, для осуществления которых приобретены данные товары (работы, услуги).

Реализация товаров (работ, услуг) по конкретным операциям в том же налоговом периоде не является в силу закона условием применения налоговых вычетов. Такие же выводы содержатся в решениях судов (постановления ФАС Московского округа от 24.11.2011 по делу № А40-16768/11-91-79, ФАС Центрального округа от 09.10.2008 по делу № А14-16062/2007/21/28).

Однако есть судебное решение, в котором суд признал, что право на вычет возникает, только если в соответствующем периоде налогоплательщик совершал облагаемые НДС операции (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17.03.2011 по делу № А63-2883/2010).

Таким образом, на сегодняшний день в судах преобладает точка зрения, признающая право налогоплательщика применить вычет по НДС за рамками периода, в котором такое право возникло.

Судебные акты, принятые до издания постановления № 2217/10, противо-

речащие выводам, сформулированным в названном постановлении, могут быть пересмотрены по вновь открывшимся обстоятельствам.

ПОРЯДОК РЕАЛИЗАЦИИ ПРАВА НА ВЫЧЕТ, ЗАЯВЛЕННЫЙ ЗА РАМКАМИ ПЕРИОДА, В КОТОРОМ ТАКОЕ ПРАВО ВОЗНИКЛО

Способ предъявления НДС к вычету

Одним из спорных вопросов также является способ предъявления НДС к вычету. В судебной практике сформировалось два подхода:

1) *Реализовать право на вычет, условия для получения которого соблюдены в предшествующем налоговом периоде, возможно путем подачи уточненной налоговой декларации за соответствующий период.*

По мнению ряда судов (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 31.01.2011 (определением ВАС РФ от 17.05.2011 № ВАС-5739/11 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 20.11.2009 по делу № А53-6624/2008, постановление ФАС Уральского округа от 19.11.2007 № Ф09-1824/07-С2), налогоплательщик, обнаруживший факты неотражения (неполного отражения) сведений в ранее поданной декларации, вправе внести необходимые изменения и дополнения в декларацию того налогового периода, к которому относятся операции и выплаты по ним, применительно к правилам, содержащимся в статье 81 НК РФ. Отражение налогоплательщиком налоговых вычетов должно быть в том налоговом периоде, в котором выполнены установленные законом условия.

При этом налогоплательщик, получивший надлежаще оформленный счет-фактуру, в следующем налоговом периоде после получения и реализации товара (работы, услуги) должен подать уточненную декларацию по налогу за тот период,

в котором совершена хозяйственная операция, заявив о вычете налога.

Предъявление налога к вычету в периоде получения счета-фактуры без привязки к моменту совершения операции по приобретению товара недопустимо.

2) *Налогоплательщик вправе вместо подачи уточненной налоговой декларации за предыдущие периоды отразить налоговые вычеты в налоговой декларации более позднего налогового периода.*

Признавая правомерность заявления вычета по НДС в налоговых декларациях последующих периодов, суды отмечают, что положения НК РФ не содержат запрета на предъявление к вычету налога на добавленную стоимость за пределами налогового периода, в котором возникло такое право. ФАС Московского округа в постановлении от 24.08.2011 № КА-А41/9191-11 счел несостоятельным довод налогового органа о том, что вычеты должны быть заявлены в налоговом периоде, в котором соблюдены условия для его получения, поскольку применение налоговых вычетов в более позднем налоговом периоде не приводит к изменению налогового обязательства налогоплательщика за указанные налоговые периоды в совокупности и неуплате налога в бюджет.

Заявление налогоплательщиком налоговых вычетов в налоговой декларации за иной налоговый период вместо представления уточненной налоговой декларации не может служить правовым основанием для лишения его права на обоснованную налоговую выгоду. К такому выводу пришел Президиум ВАС РФ в постановлении от 30.06.2009 № 692/09, а также региональные суды (постановления ФАС Московского округа от 13.09.2011 по делу № А40-118755/09-108-879, от 18.10.2011 по делу № А40-138857/10-13-820, ФАС Дальневосточного округа от 28.04.2010 № Ф03-2607/2010).

В постановлении № 2217/10 ВАС РФ отметил, что заявление вычета за предшествующие периоды в налоговой декла-

рации последующего периода не является основанием для лишения налогоплательщика права на применение налогового вычета.

Принимая во внимание отсутствие единообразия в судебной практике по данному вопросу налогоплательщику необходимо понимать, что заявление вычета по НДС за предшествующие периоды в декларациях последующих периодов может быть квалифицировано судами различных субъектов по-разному, но, учитывая руководящее значение постановления № 2217/10, при рассмотрении спора в ВАС РФ, суд с высокой степенью вероятности подтвердит право налогоплательщика на заявление вычета в налоговой декларации последующего периода.

Срок предъявления НДС к вычету

По правилам п. 2 ст. 173 НК РФ сумма НДС, заявленная к возмещению, должна быть возвращена налогоплательщику, за исключением случаев, когда декларация подана по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода. Однако в приведенной норме речь идет только о сумме НДС, образовавшейся к возмещению.

В связи с чем возникает вопрос: распространяется ли указанный трехлетний срок на суммы вычетов?

Согласно позиции Минфина России трехлетний срок, указанный в п. 2 ст. 173 НК РФ, распространяется на применение вычетов по НДС. Следовательно, налогоплательщик вправе предъявить НДС к вычету в течение трех лет со дня завершения налогового периода, в котором соблюдены условия для применения вычета (письмо Минфина РФ от 13.10.2010 № 03-07-11/408).

Данную позицию подтвердил ВАС РФ в постановлении № 2217/10. Как указал суд, соблюдение трехлетнего срока, установленного п. 2 ст. 173 НК РФ является непременным условием для применения налогового вычета и соответствующего

возмещения сумм налога на добавленную стоимость.

С таким подходом согласны и суды субъектов. В постановлении ФАС Московского округа от 21.12.2010 № КА-А40/9745-10 (определением ВАС РФ от 12.04.2011 № ВАС-4022/11 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) суд отклонил довод налогоплательщика о том, что ограничение, установленное п. 2 ст. 173 НК РФ, применяется только в случае, если в налоговой декларации заявлена сумма НДС к возмещению в порядке ст. 176 НК РФ, так как такой подход к применению п. 2 ст. 173 НК РФ, исходя из механизма исчисления итоговой суммы налога, ставит в неравные условия налогоплательщиков, у которых по итогам налогового периода образуется разница, подлежащая возмещению из бюджета. Аналогичные выводы содержатся в постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 22.03.2012 по делу № А56-41070/2011, ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.08.2011 по делу № А10-4213/2010, ФАС Московского округа от 01.06.2011 № КА-А40/3319-11, ФАС Северо-Кавказского округа от 08.06.2011 по делу № А53-19387/2010.

Порядок получения вычета в случаях, когда счета-фактуры выставлены в одном налоговом периоде, а получены налогоплательщиком в другом

Обязательным условием для получения вычета по НДС является наличие счетов-фактур (ст. 172 НК РФ). В то же время налоговое законодательство не разъясняет, в каком периоде надлежит заявлять вычет, если счет-фактура получен в более позднем периоде, чем выставлен.

По мнению Минфина РФ, если счет-фактура выставлен контрагентом в одном налоговом периоде, а получен налогоплательщиком в следующем налоговом периоде, то вычет суммы налога следует производить в том налоговом периоде, в котором счет-фактура фактически получен (письма Минфина РФ от 03.05.2012

№ 03-07-11/132; 03.02.2011 № 03-07-09/02). Такой же позиции придерживается УФНС России по г. Москве (письма от 04.12.2009 № 16-15/128328; 03.08.2009 № 16-15/79275).

Судебная практика на данный счет неоднозначна.

Ряд судов занимает позицию Минфина РФ, признает правомерность предъявления НДС к вычету в том налоговом периоде, когда налогоплательщиком фактически получены счета-фактуры. В постановлении ФАС Московского округа от 07.09.2011 по делу № А40-2066/11-107-10 суд признал, что право на предъявление суммы НДС к вычету по счету-фактуре не в периоде ее оформления, а в периоде получения соответствующим положениям ст. 171 НК РФ.

Как отмечают суды, нормы статей 171, 173, 176 НК РФ не содержат ограничений и не запрещают налогоплательщику воспользоваться правом на налоговый вычет в более поздний налоговый период, а именно в том, в котором от контрагента получен счет-фактура. Налоговый кодекс РФ не содержит требований о том, что сумма налога может приниматься к вычету только в периоде реализации товара, и не может быть принята к вычету в последующих налоговых периодах, не превышающих 3-летний срок с момента окончания налогового периода, в котором был уплачен налог.

Изложенные выводы содержатся в определениях ВАС РФ от 28.02.2008 № 1759/08 и от 08.08.2008 № 9726/08. Аналогичные выводы содержатся в постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 21.01.2010 по делу № А52-1847/2009, ФАС Уральского округа от 28.02.2007 № Ф09-912/07-С2, ФАС Центрального округа от 01.10.2008 по делу № А54-1007/2008С13.

В постановлении ФАС Московского округа от 27.07.2010 № КА-А40/8001-10-п признает, что момент получения счетов-фактур является существенным для определения налогового периода применения вычетов. Вычеты сумм НДС производятся

только в том налоговом периоде, в котором налогоплательщик имеет в наличии документы, подтверждающие право на вычет НДС.

При этом в постановлении ФАС Московского округа от 01.02.2011 № КА-А40/17547-10 приходит к выводу, что получение счетов-фактур не в период совершения хозяйственных операций не лишает налогоплательщика права заявить налоговые вычеты в соответствующем налоговом периоде путем представления на основании ст. 81 НК РФ уточненных деклараций по НДС за периоды, когда счета-фактуры были выставлены с учетом соблюдения трехлетнего срока, предусмотренного п. 2 ст. 173 НК РФ.

Вместе с тем ряд судов считают, что заявлять НДС необходимо в том налоговом периоде, когда хозяйственные операции были приняты к учету.

В постановлении от 03.06.2008 № Ф08-2993/2008 ФАС Северо-Кавказского округа указал, что согласно п. 1 ст. 54 НК РФ при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. И только в случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения). Но поскольку операции относятся к конкретным, фиксированным и заведомо известным налоговым периодам, вычеты по этим операциям должны производиться по декларациям соответствующих налоговых периодов. Соответственно, применение налоговых вычетов в налоговом периоде, в котором от поставщика получен счет-фактура, не соответствует нормам налогового законодательства.

Аналогичный вывод содержится также в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 18.08.2008 № Ф04-4786/2008(9350-А27-42), Ф04-4786/2008(10472-А27-42).

ПРАВОМЕРНОСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ ВЫЧЕТА ПО ОДНОМУ СЧЕТУ-ФАКТУРЕ ПО ЧАСТЯМ В РАЗНЫХ НАЛОГОВЫХ ПЕРИОДАХ

Налоговый кодекс РФ не регламентирует порядок заявления вычетов по налоговым периодам, в связи с чем на практике возник вопрос о правомерности применения вычета по одному счету-фактуре по частям в нескольких налоговых периодах.

Минфин РФ в письмах от 13.10.2010 № 03-07-11/408; 16.01.2009 № 03-07-11/09 разъяснил, что право на вычет сумм НДС частями в разных налоговых периодах, то есть по частям, действующим порядком применения НДС, не предусмотрено. Суммы НДС подлежат возмещению (зачету) налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст. 176 НК РФ, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода (п. 2 ст. 173 НК РФ).

Вместе с тем суды признают правомерность частичного применения вычета, так как применение вычета частями за пределами налогового периода, когда такое право возникло, не приводит к неуплате НДС в бюджет, поскольку применение вычета в таком порядке влечет переплату по налогу в предыдущих периодах.

Кроме того, ст. 172 НК РФ закрепляет только права налогоплательщика и не устанавливает максимального или минимального размера вычета сумм НДС (по-

становление ФАС Московского округа от 25.03.2011 № КА-А40/1116-11).

Аналогичные выводы содержатся в постановлениях ФАС Московского округа от 31.03.2011 № КА-А40/667-11, ФАС Поволжского округа от 13.10.2011 по делу № А55-26765/2010.

В постановлении от 17.03.2011 по делу № А32-16460/2010 ФАС Северо-Кавказского округа признал необоснованным довод инспекции о том, что вычет НДС по частям не предусмотрен налоговым законодательством.

Налогоплательщик вправе предъявить к вычету часть суммы НДС по мере оплаты оборудования, в связи с тем, что такая позиция не противоречит нормам НК РФ и соответствует судебной арбитражной практике.

ВЫВОДЫ

Право на предъявление НДС к вычету за рамками периода, в котором такое право возникло, сохраняется за налогоплательщиком в пределах трех лет. При этом налогоплательщики не ограничены законом какими-либо условиями по моменту и порядку предъявления НДС к вычету после возникновения права на него. Однако необходимо иметь в виду, что налоговые органы с высокой долей вероятности предъявят претензии в части НДС, принятого к вычету за пределами периода возникновения права. Свою правоту налогоплательщику придется отстаивать в суде. Судебная практика в целом складывается в пользу налогоплательщиков.

УПЛАТА НДФЛ ПО ОБОСОБЛЕННЫМ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМ МОСКВЫ

Постановка на учет в одном территориальном налоговом органе обособленных подразделений, располагающихся на территории различных муниципальных образований Москвы, относящихся к подведомственности различных налоговых инспекций Москвы, является правомерной. При этом перечислять исчисленные и удержанные суммы налога в бюджет нужно по месту нахождения каждого обособленного подразделения (письмо ФНС России от 29.08.2012 № ЗН-4-1/14304@.).