

В октябрьском номере журнала "Арбитражная практика" за 2012 год в рубрике "личный опыт" опубликована статья Макарова Дениса, старшего юриста Адвокатского бюро:

## **Возврат НДС. Реализация товара без учета корректировки таможенной стоимости влечет налоговые риски**

- Какие доказательства помогут налогоплательщику доказать обоснованность налогового вычета
- Какие условия должны быть выполнены для получения налогового вычета
- Как доказать осуществление налогоплательщиком реальной хозяйственной деятельности

### **Фабула дела**

Между двумя обществами был заключен агентский договор, по условиям которого агент обязан был совершать по поручению принципала действия, необходимые для организации импорта товара для принципала. Таможенное оформление, а также все расходы, связанные с таможенным оформлением, были возложены на агента. Во исполнение заключенного договора, агентом был заключен контракт на поставку товара из Китая на территорию РФ. При ввозе на территорию РФ приобретенных товаров общество (агент) уплатило в составе таможенных платежей налог на добавленную стоимость. Организация-импортер (принципал) представила в налоговый орган налоговую декларацию по НДС, с суммой налога, подлежащей возмещению из бюджета. Однако налоговая инспекция по результатам камеральной проверки отказала обществу в вычетах, а также привлекла налогоплательщика к ответственности по ст. 122 НК РФ. Апелляционная жалоба на решение налогового органа была оставлена без удовлетворения. Незаконность решения инспекции налогоплательщику пришлось доказывать в суде (дело № А41-45013/11). Данный спор интересен потому, что налоговый орган, отказывая обществу в праве на налоговые вычеты и одновременно привлекая его к ответственности, пытался применить позицию, изложенную Президиумом ВАС РФ в постановлении от 25.05.2010 № 15658/09. "Наша позиция была основана на другом акте ВАС РФ - постановлении Пленума ВАС от 15.05.2007 № 485/07" - говорит представитель налогоплательщика, Денис Макаров. Рассмотрим суть налоговых претензий инспекции. Налоговый орган полагал, что общество применило незаконную налоговую схему по возмещению НДС из бюджета. Суть позиции инспекции сводилась к следующему: товар ввозится на территорию Российской Федерации по заниженной цене, и таможенный орган проводил корректировку таможенной стоимости импортируемого товара в сторону ее увеличения. Затем товар фирмой-импортером реализовался на российской территории фирмам-однодневкам по цене, которая была изначально зафиксирована в договорах поставки, то есть существенно ниже корректировки таможенной стоимости товара. В результате у налогоплательщика возникало право заявить налоговые вычеты по НДС ввиду превышения суммы налога, уплаченной на таможне над суммой налога, полученной от покупателей, которые являясь фирмами-однодневками, не уплачивали налог в бюджет и товар, полученный от импортера, в дальнейшем не реализовывали. "Наша правовая позиция строилась на том, что при отнесении на вычеты суммы НДС, уплаченного на таможне, налогоплательщиком были соблюдены все условия, предусмотренные ст. 171 - 172 НК РФ. Законодатель разделяет условия и основания применения соответствующих налоговых вычетов при приобретении товара на территории РФ и приобретении товара на территории другого государства, а именно:

товар был ввезен для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость; товар принят на учет; осуществлена уплата налога на добавленную стоимость в составе таможенных платежей. Каких-либо иных дополнительных условий для реализации налогоплательщиком права на налоговый вычет при приобретении товара на территории другого государства законодатель не предусматривает. Такая правовая позиция была изложена также и в постановлении Президиума ВАС РФ от 15.05.2007 № 485/07", - рассказывает представитель налогоплательщика.

Налоговый же орган, напротив, настаивал на получении обществом необоснованной налоговой выгоды и отсутствии реальности осуществления налогоплательщиком хозяйственных операций с ввезенным товаром, использованием в схеме фирм-однодневок, реализации товара по цене, ранее зафиксированной в договоре, без учета проведенной таможенным органом корректировки его стоимости, и, как следствие, отсутствии экономической целесообразности таких сделок.

### **Все хозяйственные операции были отражены в бухгалтерской отчетности контрагентов**

В ходе судебного заседания налоговая инспекция поддерживала доводы своего решения и заявила о том, что первичные документы (договоры и доверенности на получение товара покупателями), представленные обществом по требованиям налогового органа, подписаны неустановленными лицами. При этом допрошенные инспекцией в качестве свидетелей руководители контрагентов отрицали свою причастность к деятельности данных организаций. Также было выявлено несоответствие между датами поставки товара покупателям и его фактического прибытия к месту отгрузки. В обоснование своей позиции налоговая инспекция ссылаясь на правовую позицию, изложенную в постановлении Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 № 15658/09. При совершении и исполнении сделки налогоплательщику, исходя из обычаев делового оборота, целесообразности (разумности) поведения в конкретных сферах деловой активности, должны были быть известны обстоятельства деятельности контрагента, в том числе неосуществления такой деятельности в реальности.

Кроме того, в обоснование своей позиции налоговый орган приводил доводы о том, что в постановлениях Президиума ВАС РФ от 13.12.2005 № 9841/05, от 13.12.2005 № 10048/05 указано, что представление полного пакета документов не влечет автоматического возмещения НДС. В этой связи при разрешении вопроса о применении налоговых вычетов учитываются результаты встречных проверок, проведенных налоговым органом, достоверности, комплектности и непротиворечивости представленных документов.

Действительно, необходимо отметить, что при наличии доказательств, в их совокупности и взаимосвязи, подтверждающих отсутствие реальности осуществления хозяйственных операций, доначисления налогоплательщику, хозяйственная деятельность которого связана с «фирмами-однодневками», налога на прибыль и НДС являются правомерными. В частности, аналогичная практика изложена в постановлениях ФАС Московского округа от 12.08.2010 № КА-А40/7487-10 по делу № А40-103264/09-141-741, от 27.07.2010 № КА-А40/7787-10 по делу № А40-110645/09-108-776, от 29.07.2010 № КА-А40/7927-10 по делу № А40-166320/09-114-1401, от 26.07.2010 № КА-А40/7716-10 по делу № А40-70719/09-35-459, от 06.07.2010 № КА-А40/6882-10 по делу № А0-138977/09-129. В свою очередь наша позиция основывалась на следующем. Во-первых, реальность факта приобретения обществом товаров налоговым органом не опровергнута, также как и не оспаривается налоговым органом факт уплаты НДС таможенному органу.

Во-вторых, на момент исполнения обязательств по сделкам налогоплательщик не имел оснований усомниться в выборе контрагентов ввиду надлежащего исполнения покупателями товара своих обязательств по оплате поставляемого товара. Это является доказательством осмотрительности общества при ведении хозяйственной деятельности. Кроме того, все расчеты налогоплательщик со своими контрагентами проводил в безналичном порядке. В связи с этим общество полагало, что правоспособность

организаций-покупателей и их должностных лиц в соответствии с Федеральным законом от 02.12.1990 №395-1 «О банках и банковской деятельности» проверена банками, через которые осуществлялись расчеты.

"Немаловажным было представление в материалы дела бухгалтерской документации - это подтвердило факт принятия налогоплательщиком товара на учет, что является соблюдением условия о применении налогового вычета. Также в дело мы представили отчеты агента с приложениями первичных документов, а также акты выполненных работ на агентское вознаграждение и счета-фактуры. Это подтвердило факт приобретения товара. Факт реализации товара мы подтвердили товарными накладными, подписанными поставщиком и покупателями товаров, а также данными книг продаж за соответствующий период. Таким образом, налогоплательщиком было соблюдено условие для применения налогового вычета - товар должен быть приобретен для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, либо для перепродажи" - делиться юрист Денис Макаров.

В рамках проведенной камеральной налоговой проверки было установлено реальное существование агента, с которым у налогоплательщика был заключен договор. Кроме того, все хозяйственные операции с налогоплательщиком агент отразил в бухгалтерской и налоговой отчетности. Также было установлено, что все контрагенты второй очереди также отразили в бухгалтерской и налоговой отчетности хозяйственные операции по поставке товара. Исходя из постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской деятельности. Обязанность налогового органа по доказыванию обоснованности оспариваемого ненормативного правового акта предполагает представление суду сведений, с бесспорностью подтверждающих, что действия налогоплательщика направлены именно на получение необоснованной налоговой выгоды.

При разрешении дел об отказе в возмещении сумм НДС, судам следует исходить из наличия или отсутствия осуществления налогоплательщиком реальной предпринимательской деятельности.

Согласно правовой позиции, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 20.11.2007 № 9893/07, недопустим формальный подход к правоотношениям такого рода без исследования реальности хозяйственных операций и представления налоговым органом доказательств получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Следовательно, для признания за налогоплательщиком права на вычет по налогу на добавленную стоимость и отнесения на расходы при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль требуется подтверждение факта совершения реальных хозяйственных операций.

### **Условия для применения итогового вычета по НДС были выполнены**

Арбитражные суды сочли необоснованным довод инспекции о временных несоответствиях и отсутствии поставок товара, поскольку налоговым органом был неверно установлен период перехода права собственности на товар.

В решении арбитражный суд указал, что все выявленные налоговым органом даты выпуска товара в свободное обращение таможенной, предшествуют датам, указанным в товарных накладных, подписанных обществом и покупателями товаров, что дополнительно свидетельствует о возникновении у налогоплательщика права собственности на товар ранее его дальнейшей реализации.

Следует отметить, что в решении по делу суд указал, что по смыслу ст. 171, 172 НК РФ для признания вычетов обоснованными требуется лишь установление «предназначения» товара для последующей реализации, а не факта совершения подобной реализации. Доказательств, безусловно свидетельствующих об отсутствии «предназначения» товара для последующей реализации, в нарушение ст. 65, 200 АПК РФ, налоговым органом не

представлено. Факт нахождения товара на складе общества подтвержден в решении налоговой инспекции.

"В ходе судебного заседания мы также обратили внимания суда на то, что в обжалуемом решении налоговой инспекции указано, что согласно федеральной базе данных ФНС России контрагенты общества причислены к «фирмам-однодневкам». В то же время общество не располагало и не располагает до настоящего времени подобным информационным ресурсом и источником информации, позволяющим перед заключением сделки оценивать контрагентов общества с точки зрения их добросовестности в налоговых правоотношениях с налоговыми органами. Информационные ресурсы (БД), на которые ссылалась налоговая инспекция в своих решениях, не являются открытыми источниками информации. В открытых же источниках такая информация отсутствует, а, следовательно, выводы инспекции, основанные на информации, содержащейся в закрытом источнике, то есть в федеральной базе данных ФНС России, неправомерны", - говорит Денис Макаров.

Кроме того, довод инспекции о неосмотрительности при заключении сделки, а, следовательно, что возникшие неблагоприятные последствия перенесены на федеральный бюджет, является необоснованным, поскольку общество в полной мере уплатило в бюджет всю сумму НДС, таможенных сборов и пошлин при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, что не оспаривалось налоговым органом.

В суде налоговый орган не смог доказать использование налогоплательщиком и его контрагентами механизма нерыночного ценообразования<sup>1</sup>. Доказательств того, что сделки общества с его поставщиком привели к нерыночному ценообразованию и необоснованному завышению налога, подлежащего возмещению из бюджета, инспекция представить также не смогла.

При этом в решении и постановлении арбитражные суды отметили, что налоговые платежи были уплачены с учетом таможенной корректировки цен, а вопрос об увеличении таможенной стоимости не входит в компетенцию налоговых органов.

Суд кассационной инстанции, рассмотрев доводы кассационной жалобы налогового органа, нашел решение и постановление арбитражных судов законными и обоснованными и оставил принятые судебные акты без изменения.

С большой долей вероятности можно полагать, что компании, осуществляющие ввоз товаров на территорию Российской Федерации в целях перепродажи и (или) использования в производстве, могут столкнуться с подобной ситуацией. В этом случае они будут вынуждены обращаться в арбитражные суды за защитой своего нарушенного права на получение обоснованной налоговой выгоды.

---

<sup>1</sup> Подход к определению критерия нерыночного ценообразования применительно к вопросу о необоснованном завышении налога, подлежащего возмещению из бюджета, был сформулирован в постановлении Президиума ВАС РФ от 04.03.2008 № 13797/07.