Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 г. № 33

О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость

В связи с возникающими в судебной практике вопросами и в целях обеспечения единообразных подходов к разрешению споров, связанных с применением главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ, Кодекс), Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации на основании статьи 13 Федерального конституционного закона «Об арбитражных судах в Российской Федерации» постановляет дать арбитражным судам (далее — суды) следующие разъяснения.

Плательщики налога и налоговые агенты

1. Статья 143 НК РФ не называет публично-правовые образования в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость (далее — налог).

   Вместе с тем государственные (муниципальные) органы, имеющие статус юридического лица (государственные или муниципальные учреждения), в силу пункта 1 статьи 143 Кодекса могут являться плательщиками налога по совершаемым ими финансово-хозяйственным операциям, если они действуют в собственных интересах в качестве самостоятельных хозяйствующих субъектов, а не реализуют публично-правовые функции соответствующего публично-правового образования и не выступают от его имени в гражданских правоотношениях в порядке, предусмотренном статьей 125 Гражданского кодекса Российской Федерации.

2. В силу пункта 3 статьи 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, использующие право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, должны представить в налоговый орган по месту своего учета письменное уведомление и документы, подтверждающие, что объем полученной ими выручки не превышает предельный размер, установленный пунктом 1 статьи 145 Кодекса.

   При толковании данной нормы судам необходимо исходить из того, что по ее смыслу налогоплательщик лишь информирует налоговый орган о своем намерении использовать указанное право на освобождение, а последствия нарушения срока уведомления законом не определены. При этом в силу закона такое уведомление может быть произведено и после начала применения освобождения.

   Поэтому лицам, фактически использовавшим в соответствующих налоговых периодах освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, не может быть отказано в праве на такое освобождение только лишь по мотиву непредставления в установленный срок уведомления и документов.

Loaded: 26-04-2024 PMt 15:43:58

Аналогичным подходом следует руководствоваться и в случае ненаправления (несвоевременного направления) в налоговый орган уведомления о продлении использования права на освобождение и необходимых документов (пункт 4 статьи 145 Кодекса).

3. В соответствии с пунктом 6 статьи 145 НК РФ по общему правилу для организаций документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются выписка из бухгалтерского баланса, выписка из книги продаж и копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

При этом, поскольку названной статьей не установлено иное, источником сведений о выручке организации за соответствующие периоды являются регистры бухгалтерского учета.

Следовательно, при исчислении размера выручки от реализации товаров, работ и услуг в целях применения статьи 145 Кодекса надлежит исходить из предусмотренных законодательством о бухгалтерском учете правил ее признания и отражения в бухгалтерском учете.

4. При разрешении споров, связанных с определением размера выручки в целях применения статьи 145 НК РФ, судам необходимо исходить из того, что предусмотренное данной статьей освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика обусловлено нецелесообразностью исчисления и администрирования налога в отношении лиц, которыми совершается незначительный объем облагаемых налогом операций.

Поэтому поступления по операциям, не облагаемым налогом (освобожденным от налогообложения), учитываться при определении размера выручки не должны.

Также не учитываются при решении вопроса о наличии оснований для использования права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика доходы, полученные от совершения операций по реализации подакцизных товаров, поскольку на основании пункта 2 статьи 145 Кодекса в отношении таких операций организации и индивидуальные предприниматели не вправе применять освобождение.

5. В подпункте 1 пункта 5 статьи 173 НК РФ предусмотрена обязанность лиц, не являющихся плательщиками налога, а также лиц, освобожденных от исполнения обязанностей плательщиков налога, в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога перечислить соответствующую сумму в бюджет.

Однако возникновение в данном случае обязанности по перечислению в бюджет налога не означает, что выставившее счет-фактуру лицо приобретает в отношении таких операций статус налогоплательщика, в том числе право на применение налоговых вычетов.

На указанное лицо возлагается лишь обязанность перечислить в бюджет налог, размер которого в силу прямого указания пункта 5 статьи 173 Кодекса определяется исходя из суммы, отраженной в соответствующем счете-фактуре, выставленном

Loaded: 26-04-2024 PMt 15:43:58

покупателю. Возможность уменьшения этой суммы на налоговые вычеты приведенной нормой либо иными положениями главы 21 Кодекса не предусмотрена.

6. В силу подпункта 2 пункта 5 статьи 173 НК РФ налог также подлежит уплате в бюджет в случае, если при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, покупателю был выставлен счет-фактура с выделением суммы налога.

   При применении этой нормы во взаимосвязи с другими положениями главы 21 Кодекса необходимо учитывать, что при таких обстоятельствах обязанность уплатить налог возлагается на лицо, являющееся налогоплательщиком, в связи с чем это лицо вправе применить и налоговые вычеты по товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для осуществления указанных операций. Одновременно налогоплательщик обязан внести соответствующие коррективы в расчет налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), если сумма налога, предъявляемая к вычету, ранее была учтена им при исчислении названных налогов как часть стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав.

7. В силу пункта 4 статьи 161 НК РФ по операциям реализации конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда (за исключением операций, поименованных в пункте 4.1 статьи 161 Кодекса), бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших государству по праву наследования, налог исчисляется, удерживается и перечисляется в бюджет за соответствующих налогоплательщиков налоговыми агентами, в качестве которых выступают органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию указанного имущества.

   При применении данной нормы судам необходимо учитывать, что в приведенный перечень не включены операции по принудительной реализации имущества на основании исполнительных документов, выданных не судами, а иными органами (например, на основании постановлений налоговых органов, вынесенных согласно статье 47 НК РФ), в связи с чем налог по таким операциям уплачивается по общим правилам, то есть самим налогоплательщиком.

8. При решении вопроса о том, кто именно по перечисленным в пункте 4 статьи 161 НК РФ операциям является налоговым агентом — публичный орган, принимающий решение о реализации конкретного имущества, или организатор торгов (лицо, фактически проводящее торги), необходимо исходить из того, что таковым является орган (лицо), которому первоначально поступают денежные средства от продажи имущества.

Объект налогообложения и налоговая база

9. В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ объектом обложения налогом признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Loaded: 26-04-2024 PMt 15:43:58

При применении указанного положения судам надлежит учитывать определения понятий «товары», «работы», «услуги», «реализация товаров (работ, услуг)», данные в пунктах 3, 4, 5 статьи 38 и в пункте 1 статьи 39 Кодекса, если иное содержание этих понятий не предусмотрено положениями главы 21 НК РФ.

В частности, необходимо принимать во внимание, что статья 148 Кодекса исходит из более широкого понятия услуг, включая в них аренду, передачу и представление патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав и ряд других гражданско-правовых обязательств.

10. При определении налоговых последствий выбытия (списания) имущества в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика (утрата имущества по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий), необходимо иметь в виду, что исходя из содержания пункта 1 статьи 146 НК РФ такое выбытие не является операцией, учитываемой при формировании объекта налогообложения.

Однако налогоплательщик обязан зафиксировать факт выбытия и то обстоятельство, что имущество выбыло именно по указанным основаниям, без передачи его третьим лицам, поскольку в силу пункта 1 статьи 54 Кодекса он обязан доказать наличие тех фактов своей хозяйственной деятельности, которые влияют на формирование финансового результата, служащего основанием для определения объема налоговой обязанности.

В этой связи при возникновении спора о соответствии действительности приводимых налогоплательщиком причин выбытия имущества, в том числе при оценке достоверности и полноты представленных им документов в подтверждение факта и обстоятельств выбытия, судам следует учитывать характер деятельности налогоплательщика, условия его хозяйствования, принимать во внимание соответствие объемов и частоты выбытия имущества обычному для такой деятельности уровню и иные подобные обстоятельства, а также оценивать возражения налогового органа относительно вероятности выбытия имущества по указанным налогоплательщиком причинам, в частности доводы о чрезмерности потерь.

Если в ходе судебного разбирательства установлен факт выбытия имущества, однако не подтверждено, что выбытие имело место в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика, судам надлежит исходить из наличия у него обязанности исчислить налог по правилам, установленным пунктом 2 статьи 154 Кодекса для случаев безвозмездной реализации имущества.

11. По смыслу взаимосвязанных положений пункта 1 статьи 38, пункта 1 статьи 54 и подпункта 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ объект налогообложения формирует совокупность совершенных в течение налогового периода финансово-хозяйственных операций по реализации товаров (работ, услуг).

В связи с этим невыполнение налогоплательщиком при осуществлении хозяйственной деятельности тех или иных предписаний, установленных как публично-правовыми, так и гражданско-правовыми нормами (например, неполучение в необходимых случаях лицензии, иных разрешений или согласований; неосу-

Loaded: 26-04-2024 PMt 15:43:58

ществление регистрации договора и т.п.) влечет неблагоприятные для него налоговые последствия (например, невозможность использовать освобождение от налогообложения конкретных операций, применять налоговые вычеты, заявлять налог к возмещению из бюджета и др.) лишь в том случае, если это прямо предусмотрено положениями части второй Кодекса.

В частности, пункт 6 статьи 149 НК РФ, содержащей перечень освобождаемых от налогообложения операций, прямо оговаривает, что в случае, если на осуществление соответствующей деятельности необходима лицензия, такое освобождение действует только при наличии у налогоплательщика лицензии.

12. В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ для целей взимания налога реализацией товаров (работ, услуг) признается их передача (выполнение, оказание) контрагенту как на возмездной, так и на безвозмездной основе.

В связи с этим судам необходимо учитывать, что передача налогоплательщиком контрагенту товаров (работ, услуг) в качестве дополнения к основному товару (сувениры, подарки, бонусы) без взимания с него отдельной платы подлежит налогообложению в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Кодекса как передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) на безвозмездной основе, если только налогоплательщиком не будет доказано, что цена основного товара включает в себя стоимость дополнительно переданных товаров (работ, услуг) и исчисленный с основной операции налог охватывает и передачу дополнительного товара (работ, услуг).

В случае же передачи товаров (работ, услуг) в рекламных целях такие операции подлежат налогообложению на основании подпункта 25 пункта 3 статьи 149 Кодекса, если расходы на приобретение (создание) единицы товаров (работ, услуг) превышают 100 рублей.

Вместе с тем не может рассматриваться в качестве операции, формирующей самостоятельный объект налогообложения, распространение рекламных материалов, являющееся частью деятельности налогоплательщика по продвижению на рынке производимых и (или) реализуемых им товаров (работ, услуг) в целях увеличения объема продаж, если эти рекламные материалы не отвечают признакам товара, то есть имущества, предназначенного для реализации в собственном качестве.

Не являются объектом налогообложения также операции по бесплатному предоставлению налогоплательщиком своим работникам предусмотренных трудовым законодательством гарантий и компенсаций в натуральной форме (например, при наличии вредных и (или) опасных условий труда).

13. По смыслу положений абзаца первого пункта 1 статьи 155 НК РФ установленный главой 21 Кодекса порядок обложения налогом операций по реализации товаров (работ, услуг) сохраняется и в том случае, если одна из сторон договора реализации уступает вытекающее из такого договора денежное требование третьему лицу, получая тем самым удовлетворение этого требования из иного источника, чем контрагент по договору.

Loaded: 26-04-2024 PMt 15:43:58

В связи с этим уступка покупателем требования о возврате денежных средств, уплаченных продавцу в счет предстоящей передачи товаров (работ, услуг), например из-за расторжения договора или признания его недействительным, не может облагаться налогом, поскольку сама операция по возврату продавцом полученных в порядке предоплаты денежных средств не подлежала налогообложению.

В то же время при последующей уступке указанного денежного требования цессионарием, не являвшимся стороной договора реализации товаров (работ, услуг), такая операция подлежит налогообложению по правилам, установленным пунктом 2 статьи 155 НК РФ.

14. В силу пункта 6 статьи 88 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки налогоплательщики по требованию налоговых органов обязаны представлять документы, подтверждающие право на налоговые льготы в случае их использования.

При применении указанной нормы судам необходимо принимать во внимание определение понятия «налоговая льгота», данное в пункте 1 статьи 56 Кодекса, согласно которому льготами по налогам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками.

В связи с этим действие пункта 6 статьи 88 НК РФ распространяется на те из перечисленных в статье 149 Кодекса основания освобождения от налогообложения, которые по своему характеру отвечают понятию налоговой льготы.

Так, например, подпункт 5 пункта 2 статьи 149 НК РФ устанавливает налоговую льготу в отношении столовых образовательных и медицинских организаций, подпункт 1 пункта 3 статьи 149 — в отношении религиозных организаций, подпункт 2 пункта 3 статьи 149 — в отношении общественных организаций инвалидов, подпункт 14 пункта 3 статьи 149 НК РФ — в отношении коллегий адвокатов, адвокатских бюро и адвокатских палат.

Вместе с тем со ссылкой на положения пункта 6 статьи 88 Кодекса у налогоплательщиков не могут быть истребованы документы по операциям, не являющимся объектом налогообложения (пункт 2 статьи 146 НК РФ) или освобождаемым от налогообложения на основании статьи 149 НК РФ, когда такое освобождение не имеет своей целью предоставление определенной категории лиц преимуществ по сравнению с другими лицами, совершающими такие же операции, а представляет собой специальные правила налогообложения соответствующих операций.

15. На основании подпункта 2 пункта 1 статьи 167 НК РФ моментом определения налоговой базы может являться также день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При толковании данного положения судам необходимо иметь в виду, что для целей его применения оплату следует считать произведенной как в случае уплаты

Loaded: 26-04-2024 PMt 15:43:58

соответствующей суммы денежными средствами, так и в случаях исполнения обязательства по оплате в неденежной форме, в том числе прекращения денежного обязательства зачетом встречных однородных требований.

16. Положениями статьи 167 НК РФ не предусмотрены специальные правила в отношении момента определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) с привлечением третьих лиц на основании договоров поручения, комиссии, агентских договоров.

Следовательно, налогоплательщик обязан определять налоговую базу по правилам статьи 167 НК РФ и в том случае, когда осуществляет реализацию товаров (работ, услуг) с участием поверенного (комиссионера, агента), обеспечивая в этих целях своевременное получение от поверенного (комиссионера, агента) документально подтвержденных данных о совершении операций по отгрузке (передаче) товаров (работ, услуг) и их оплате.

17. По смыслу положений пунктов 1 и 4 статьи 168 НК РФ сумма налога, предъявляемая покупателю при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, должна быть учтена при определении окончательного размера указанной в договоре цены и выделена в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой. При этом бремя обеспечения выполнения этих требований лежит на продавце как налогоплательщике, обязанном учесть такую операцию по реализации при формировании налоговой базы и исчислении подлежащего уплате в бюджет налога по итогам соответствующего налогового периода.

В связи с этим, если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что предъявляемая покупателю продавцом сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (пункт 4 статьи 164 Кодекса).

Налоговые ставки

18. На основании подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 НК РФ налоговая ставка 0 процентов применяется при реализации услуг по международной перевозке товаров, а также, в частности, транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых на основании договора транспортной экспедиции при организации международной перевозки.

При толковании указанных норм судам необходимо учитывать, что оказание таких услуг несколькими лицами (множественность лиц на стороне исполнителя или привлечение основным исполнителем третьих лиц (субисполнителей)) само по себе не препятствует применению налоговой ставки 0 процентов всеми участвовавшими в оказании услуг лицами.

Loaded: 26-04-2024 PMt 15:43:58

В связи с этим налоговую ставку 0 процентов применяют также перевозчики, оказывающие услуги по международной перевозке товаров на отдельных этапах перевозки (абзацы первый-второй подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Кодекса), лица, привлеченные экспедитором для оказания отдельных транспортно-экспедиционных услуг (абзац пятый подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Кодекса).

При этом по смыслу положений данного подпункта его действие распространяется на транспортно-экспедиционные услуги, оказываемые в отношении товаров, являющихся предметом международной перевозки, вне зависимости от того, выступает ли организатором международной перевозки сам экспедитор, либо заказчик транспортно-экспедиционных услуг, либо иное лицо.

19. В силу подпункта 6 пункта 1 статьи 164 НК РФ налоговой ставкой 0 процентов облагается реализация драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации, банкам.

Из взаимосвязанного толкования данной нормы и положений статьи 4 Федерального закона от 26.03.1998 № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» и статьи 9 Закона Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» следует вывод о том, что указанную ставку налога вправе применять лишь те лица, которые могут быть признаны субъектами добычи и производства драгоценных металлов в соответствии с названным специальным законодательством, то есть прежде всего имеющие лицензию на право пользования участками недр.

На иных лиц, принимающих участие в добыче и (или) производстве драгоценных металлов (в частности, на основании договора простого товарищества), но не имеющих такой лицензии, положения подпункта 6 пункта 1 статьи 164 Кодекса не распространяются.

20. Пунктом 2 статьи 164 НК РФ установлена пониженная налоговая ставка 10 процентов при реализации продовольственных и других товаров отдельных наименований, а также предусмотрены полномочия Правительства Российской Федерации по определению кодов видов таких товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции и Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности.

При рассмотрении споров, касающихся обоснованности применения данной налоговой ставки, судам необходимо учитывать, что в силу пункта 1 статьи 4 Кодекса при осуществлении указанных полномочий Правительство Российской Федерации не вправе вводить дополнительные основания ограничений на ее применение, которые прямо не вытекают из положений пункта 2 статьи 164 НК РФ.

В частности, применение налоговой ставки 10 процентов в отношении конкретного вида товара не может быть поставлено в зависимость от того, имела ли место реализация этого товара на территории Российской Федерации либо товар был

Loaded: 26-04-2024 PMt 15:43:58

ввезен на территорию Российской Федерации, поскольку из пункта 2 статьи 164 Кодекса не вытекает возможность различного налогообложения операций с одним и тем же товаром в зависимости от приведенного критерия.

Учитывая изложенное, для применения пониженной налоговой ставки достаточно, чтобы реализуемый (ввозимый) товар соответствовал коду, определенному Правительством Российской Федерации со ссылкой хотя бы на один из двух источников — Общероссийский классификатор продукции или Товарную номенклатуру внешнеэкономической деятельности.

21. При разрешении споров, связанных с возвратом излишне уплаченного налога, судам следует учитывать его косвенный характер, который проявляется в предъявлении всей суммы налога покупателю при осуществлении расчетов за реализуемые товары (работы, услуги), передаваемые имущественные права.

Поэтому в случае, если, заявляя требование о возврате из бюджета суммы излишне уплаченного налога, налогоплательщик ссылается на то, что соответствующая операция не подлежала налогообложению либо должна была быть обложена налогом по более низкой ставке, судам надлежит проверять, соответствует ли уплаченная в бюджет сумма той сумме налога, которая была предъявлена по рассматриваемой операции покупателю.

Необходимо иметь в виду, что возврат в данном случае налогоплательщику излишне уплаченного налога не должен повлечь на его стороне неосновательное обогащение, в связи с чем такой возврат возможен только при условии представления налогоплательщиком доказательств возврата излишне предъявленных сумм налога покупателю.

Налоговые вычеты

22. На основании абзаца первого пункта 6 статьи 171 НК РФ вычетам подлежат, в частности, суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства основных средств.

При толковании этой нормы судам следует учитывать, что исходя из ее содержания возникновение у налогоплательщика, являющегося инвестором, права на налоговый вычет не зависит от того, в каком порядке осуществляются расчеты за выполнение подрядных работ и соответственно кто предъявил ему к уплате упомянутые суммы — непосредственно подрядная организация или застройщик (технический заказчик).

Вместе с тем в целях применения положений главы 21 Кодекса во взаимоотношениях с инвестором застройщика (технического заказчика), не выполняющего одновременно функции подрядчика, надлежит квалифицировать в качестве посредника и применять к нему правила пункта 1 статьи 156 НК РФ.

Loaded: 26-04-2024 PMt 15:43:58

23. При разрешении споров, связанных с применением на основании пункта 12 статьи 171 НК РФ налоговых вычетов налогоплательщиком, произведшим оплату предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, судам следует учитывать, что глава 21 Кодекса не содержит указания о том, что в данном случае право на вычет налога возникает исключительно при уплате цены приобретаемых товаров (работ, услуг), имущественных прав в денежной форме.

Поэтому налогоплательщик не может быть лишен права на вычет налога в случаях, когда предварительная оплата товаров (работ, услуг), имущественных прав производится им в натуральной форме.

Аналогичным образом налогоплательщик, выступавший продавцом, не может быть лишен предусмотренного абзацем вторым пункта 5 статьи 171 НК РФ права на вычет суммы налога, ранее исчисленного и уплаченного в бюджет на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 167 Кодекса при получении авансовых платежей, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора, если возврат платежей производится контрагенту не в денежной форме.

24. Положениями пункта 6 статьи 169 НК РФ в редакции, действующей до 01.07.2014, предусмотрено, что при выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается им самим с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации предпринимателя.

При применении данной нормы необходимо исходить из того, что ее требования считаются соблюденными и в случае, когда счет-фактура был составлен (подписан) лицом, которого налогоплательщик в установленном законом порядке уполномочил совершать от своего имени соответствующие финансово-хозяйственные операции, подлежащие оформлению счетами-фактурами.

Следует учитывать, что из той же позиции исходит новая редакция пункта 6 статьи 169 НК РФ, вступающая в силу с 01.07.2014 (Федеральный закон от 20.04.2014 № 81-ФЗ) и прямо предусматривающая, что при выставлении индивидуальным предпринимателем счета-фактуры он может быть подписан не только самим индивидуальным предпринимателем, но иным лицом, уполномоченным доверенностью от имени индивидуального предпринимателя.

25. Положениями пункта 8 статьи 145 НК РФ предусмотрена корректировка ранее примененных налогоплательщиком налоговых вычетов, в частности по основным средствам, которые к началу применения установленного этой нормой освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика не были использованы для осуществления облагаемой налогом деятельности (восстановление принятых к вычету сумм налога).

При толковании данной нормы судам необходимо исходить из того, что для целей ее применения объект основных средств не может считаться использованным налогоплательщиком, если к указанному началу он не полностью самортизирован. Восстанавливаемая в этом случае сумма налога определяется применительно к правилам подпункта 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ с учетом остаточной стоимости объектов.

Loaded: 26-04-2024 PMt 15:43:58

26. При рассмотрении споров, связанных с применением налоговых вычетов арендатором и арендодателем, судам необходимо иметь в виду следующее.

Если арендатор осуществляет капитальные вложения в арендованное имущество в качестве согласованной сторонами формы арендной платы, суммы налога, предъявленные ему по приобретенным в этой связи товарам (работам, услугам), имущественным правам, принимаются арендатором к вычету в том же порядке, что и суммы налога, предъявляемые арендодателями в составе арендной платы.

В тех случаях, когда капитальные вложения в объект аренды осуществляются арендатором помимо уплаты арендодателю арендной платы, арендатор вправе принять к вычету предъявленные ему суммы налога в общем порядке, поскольку в целях применения статьи 171 НК РФ он должен рассматриваться в качестве лица, приобретающего товары (работы, услуги) для нужд своей хозяйственной деятельности.

В случае же компенсации арендодателем произведенных капитальных вложений соответствующие неотделимые улучшения в арендованном имуществе должны считаться переданными оплатившему их арендодателю. При этом принятые ранее арендатором к вычету суммы налога предъявляются им арендодателю применительно к положениям пункта 1 статьи 168 Кодекса.

В свою очередь арендодатель как собственник объекта аренды, принявший на себя бремя капитальных вложений, предъявленные арендатором в таком порядке суммы налога может либо принять к вычету согласно статье 171 НК РФ, либо включить в расходы при исчислении налога на прибыль (налога на доходы физических лиц) на основании статьи 170 Кодекса.

27. В силу пункта 2 статьи 173 НК РФ положительная разница, образовавшаяся в результате превышения суммы налоговых вычетов над суммами налога, исчисленного по облагаемым операциям, подлежит возмещению налогоплательщику из бюджета при условии подачи им налоговой декларации до истечения установленного данным пунктом трехлетнего срока.

Поскольку указанной нормой не предусмотрено иное, налоговые вычеты могут быть отражены налогоплательщиком в налоговой декларации за любой из входящих в соответствующий трехлетний срок налоговых периодов.

При этом правило пункта 2 статьи 173 Кодекса о трехлетнем сроке подачи налоговой декларации должно быть соблюдено налогоплательщиком и в случае включения им налоговых вычетов в подаваемую уточненную налоговую декларацию.

28. При применении пункта 2 статьи 173 НК РФ суды, руководствуясь принципом равенства налогообложения (пункт 1 статьи 3 Кодекса), должны исходить из того, что положения названного пункта о предельном сроке декларирования налоговых вычетов не могут быть истолкованы как устанавливающие разные правила в отсутствие объективных различий.

В связи с этим право на вычет налога может быть реализовано налогоплательщиком лишь в пределах установленного данной нормой срока вне зависимости от

Loaded: 26-04-2024 PMt 15:43:58

того, образуется ли в результате применения налоговых вычетов положительная или отрицательная разница (то есть как сумма налога к возмещению, так и сумма налога к уплате в бюджет).

29. Согласно пункту 10 статьи 176 НК РФ при нарушении сроков возврата суммы налога считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

При разрешении споров, связанных с определением периода начисления указанных процентов, судам следует исходить из того, что в случае, когда налоговым органом в срок, установленный пунктом 2 статьи 176 Кодекса, решение о возмещении налога не принимается в связи с выявлением нарушений законодательства о налогах и сборах, однако впоследствии соответствующие выводы признаются ошибочными, в том числе судом, проценты также подлежат начислению в порядке, предусмотренном пунктом 10 статьи 176 НК РФ, то есть начиная с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой должно было быть вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога.

Такой же подход следует применять при разрешении споров, связанных с начислением в пользу налогоплательщика процентов за нарушение сроков возврата налога в заявительном порядке, выплата которых предусмотрена пунктом 10 статьи 176.1 НК РФ.

Председатель Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации А.А. Иванов
И.о. секретаря Пленума Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации А.Г. Першутов

Loaded: 26-04-2024 PMt 15:43:58