Обобщение судебной практики рассмотрения споров, связанных с применением налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость

Подготовлено Арбитражным судом Республики Башкортостан совместно с Федеральным арбитражным судом Уральского округа

1. **Ведение контрагентами расчетов по счетам, открытым в одном банке, наличие у поставщика адреса «массовой регистрации», отсутствие регистрации спецтехники в органах гостехнадзора не признаны судом обстоятельствами, свидетельствующими о совершении налогоплательщиком действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды** (дела № А07-3604/2008, А07-6667/2008, А07-9075/2008, А07-3606/2008, А07-6392/2008, А07-6056/2008).

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа.

Оспариваемым решением налогоплательщику отказано в применении вычета налога на добавленную стоимость[1], предъявленного налогоплательщику при приобретении спецтехники, по мотиву совершения налогоплательщиком действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, о чем, по мнению инспекции, свидетельствует то, что операции по расчетам налогоплательщик и поставщик осуществляли между собой, пользуясь счетами, открытыми в одном банке, кроме того, поставщик имеет адрес «массовой регистрации», спецтехника не зарегистрирована в органах гостехнадзора.

Между тем в ходе рассмотрения дела судом установлено, что в обоснование налогового вычета налогоплательщиком представлены документы, предусмотренные ст. 171 и 172 Налогового кодекса Российской Федерации[2], договоры купли-продажи, счета-фактуры, акты приема-передачи техники, платежные поручения

---

1 *Далее — НДС.*

2 *Далее — Налоговый кодекс.*

Loaded: 26-04-2024 PMt 16:09:04
FAS-UO_2010-03.indd 38 05.10.10 17:21

об оплате спецтехники. Факт принятия налогоплательщиком спецтехники на учет подтвержден представленными бухгалтерскими документами.

Поскольку названные обстоятельства доказывают реальность совершения налогоплательщиком хозяйственных операций по приобретению спецтехники, суд удовлетворил требования налогоплательщика, указав, что такие обстоятельства, как ведение контрагентами расчетов по счетам, открытым в одном банке, наличие у поставщика адреса «массовой регистрации», отсутствие регистрации спецтехники в органах гостехнадзора, сами по себе не свидетельствуют о направленности действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды.

2. **Отсутствие по юридическому адресу контрагента по сделке, приостановление операций по его счетам и нарушение им порядка сдачи налоговой отчетности не признаны достаточными основаниями для отказа налогоплательщику в применении налогового вычета** (дела № А07-9808/2008, А07-4384/2008, А07-1343/2008, А07-10177/2008, А07-12558/2008, А07-16381/2007, А07-2969/2008, А07-200/2008, А07-3142/2008).

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа, принятого по результатам камеральной налоговой проверки декларации по НДС.

В ходе проверки инспекция пришла к выводу о неправомерности заявленного в декларации вычета НДС, что послужило основанием для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 122 Налогового кодекса, доначисления налога и начисления пеней.

По мнению инспекции, обществом необоснованно отнесены к вычету суммы НДС по счетам-фактурам, выставленным контрагентами налогоплательщика, которые по юридическому адресу не находятся, налоговую отчетность не представляют, операции по расчетным счетам которых приостановлены.

В силу ст. 172, п. 1 ст. 169 Налогового кодекса налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных п. 3, 6–8 ст. 171 Налогового кодекса.

Возможность применения вычетов обуславливается наличием реального осуществления хозяйственных операций. Налоговый орган вправе отказать в вычете НДС в случае, если факт реального совершения хозяйственных операций не подтвержден надлежащими документами либо выявлена недобросовестность налогоплательщика, допущенная при совершении операций.

Материалами дела, в частности счетами-фактурами, товарными накладными, платежными поручениями, подтверждена реальность осуществления хозяйственных операций. Налог к вычету заявлен после принятия товара к учету.

Loaded: 26-04-2024 PMt 16:09:04
FAS-UO_2010-03.indd 39 05.10.10 17:21

При этом документы, подтверждающие право налогоплательщика на применение налогового вычета, не содержат противоречий, счета-фактуры соответствуют требованиям ст. 169 Налогового кодекса.

Суд удовлетворил заявление налогоплательщика, поскольку все необходимые условия для применения налогового вычета, содержащиеся в ст. 171, 172 Налогового кодекса, соблюдены, признав, что отсутствие по юридическому адресу контрагента по сделке, приостановление операций по его счетам и нарушение им порядка сдачи налоговой отчетности не являются достаточными основаниями для отказа налогоплательщику в применении налогового вычета.

3. **Законодательство о налогах и сборах не содержит запрета на представление налогоплательщиком в обоснование правомерности применения налоговых вычетов исправленных счетов-фактур** (дела № А07-16759/2007, А07-6847/2008, А07-891/2008, А07-10452/2007).

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа, принятого по результатам камеральной проверки декларации по НДС.

Указанным решением налогоплательщику отказано в применении вычета НДС со ссылкой на то, что счета-фактуры, представленные в обоснование заявленного вычета, не соответствуют требованиям, предусмотренным ст. 169 Налогового кодекса, а возможность их исправления законодательством не предусмотрена.

Суд удовлетворил требования налогоплательщика, указав следующее.

В соответствии со ст. 169 Налогового кодекса счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия к вычету сумм налога, предъявленных покупателю продавцом товаров.

Отсутствие счетов-фактур либо оформление их с нарушением установленного порядка исключает возможность применения налогоплательщиком налоговых вычетов.

Вместе с тем налоговое законодательство не содержит запрета на внесение изменений в счет-фактуру либо замену неправильно оформленного счета-фактуры на оформленный надлежащим образом.

4. **Налоговое законодательство не ставит право налогоплательщика — инвестора-заказчика на вычет сумм НДС в зависимость от постановки на бухгалтерский учет объектов завершенного капитального строительства** (дела № А07-7740/2008, А07-891/2008, А07-10195/2008).

Общество обратилось в суд с заявлением о признании недействительным решения инспекции, которым обществу отказано в возмещении НДС.

Основанием для принятия оспариваемого решения послужили выводы инспекции о неправомерности отнесения обществом к вычетам сумм НДС, уплаченных подрядной организации в соответствии с заключенным инвестиционным договором.

Loaded: 26-04-2024 PMt 16:09:04
FAS-UO_2010-03.indd 40 05.10.10 17:21

По мнению инспекции, налогоплательщик, осуществляя инвестиционную деятельность в соответствии с заключенным инвестиционным договором, вычеты по налогу на добавленную стоимость, указанные в п. 6 ст. 171 Налогового кодекса, обязан производить по мере постановки на учет объектов капитального строительства (основных средств) с момента, указанного в ст. 259 Налогового кодекса (с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию). Кроме того, счета-фактуры, представленные в обоснование налоговых вычетов, не соответствуют требованиям, установленным ст. 169 Налогового кодекса.

Суд удовлетворил заявление общества, исходя из следующего.

Налогоплательщиком заключен инвестиционный договор, предметом которого является реализация инвестиционного проекта по осуществлению подготовки к строительству и строительство здания с комплексом вспомогательных производств по обслуживанию инвалидов, населения, предприятий и организаций.

В соответствии с условиями инвестиционного договора и фактически общество является одновременно инвестором и заказчиком.

Поскольку общество выполняет функции заказчика, капитальные затраты, а именно принятые от подрядчиков работы, материалы, услуги, приобретенные для осуществления строительства, изначально учитываются в бухгалтерском учете общества на 08 счете «Капитальные вложения».

Налогоплательщик вправе принять к вычету суммы налога на добавленную стоимость, указанные в п. 6 ст. 171 Кодекса, в порядке, установленном абз. 1 п. 5 ст. 172 Кодекса, по мере отражения в учете операций по оприходованию товаров (работ, услуг) и получения счетов-фактур от поставщика (подрядчика) при наличии первичных документов.

Суд установил, что обществом соблюдены все условия для получения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, в частности принятые материалы (работы, услуги), приобретенные для осуществления строительства, учтены на 08 счете на основании первичных документов, полученные от поставщиков (подрядчиков) счета-фактуры соответствуют требованиям ст. 169 Налогового кодекса.

5. **Отказ налогового органа в возмещении НДС, основанный на заключении почерковедческой экспертизы, не принятой судом в качестве надлежащего доказательства, ввиду отсутствия иных доказательств недостоверности счетов-фактур признан неправомерным** (дела № А07-13230/2008, А07-2876/2008, А07-3961/2008, А07-3396/2008).

Налогоплательщик обратился в суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа, которым обществу отказано в возмещении НДС, поскольку счета-фактуры не соответствуют требованию, установленному п. 6 ст. 169 Налогового кодекса, так как подписаны неустановленным лицом.

В ходе судебного разбирательства налоговый орган сослался на результаты почерковедческой экспертизы.

Loaded: 26-04-2024 PMt 16:09:04
FAS-UO_2010-03.indd 41 05.10.10 17:21

Исследование образцов подписей, выполненных в электрофотокопии устава, решении учредителя, карточке банка, а также образцов, содержащихся в договорах, товарных накладных, счетах-фактурах, показало, что подписи в указанных документах выполнены не руководителем контрагента, а иным лицом.

Суд не принял доводы налогового органа и удовлетворил заявление налогоплательщика, исходя из следующего.

В силу ст. 64, 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации заключение эксперта является одним из доказательств, которое судом оценивается в соответствии с требованиями Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Заключение почерковедческой экспертизы судом не принято в качестве надлежащего доказательства ввиду нарушений требований Федерального закона от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» при проведении экспертизы.

В силу того, что иных доказательств, свидетельствующих о несоответствии счетов-фактур требованиям ст. 169 Налогового кодекса, инспекцией не представлено, суд пришел к выводу о неправомерности отказа налогового органа в возмещении НДС.

6. **Проставление факсимильной подписи в счетах-фактурах само по себе не свидетельствует о неправомерности применения налогового вычета** (дело № А07-3578/2008).

Налоговым органом проведена камеральная проверка налоговой декларации по НДС, по итогам которой принято решение о доначислении НДС, начислении пеней и привлечении налогоплательщика к ответственности.

Основанием для принятия решения послужили выводы инспекции о неправомерном применении обществом налогового вычета по НДС и заявлении к возмещению налога из бюджета.

При этом инспекция указала на то, что счета-фактуры, представленные в обоснование вычета НДС, не соответствуют требованиям, установленным п. 6 ст. 169 Налогового кодекса, поскольку содержат факсимильную подпись руководителя.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным указанного решения налогового органа.

Суд удовлетворил заявление общества, исходя из следующего.

В силу п. 1 ст. 172 Налогового кодекса налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении товаров.

Порядок оформления и выставления счетов-фактур приведен в ст. 169 Налогового кодекса, согласно которой счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению.

Loaded: 26-04-2024 PMt 16:09:04
FAS-UO_2010-03.indd 42 05.10.10 17:21

Пунктом 6 ст. 169 Налогового кодекса определено, что счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (или иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации.

Действующее налоговое законодательство и законодательство о бухгалтерском учете не содержат норм, определяющих допустимые способы подписания счетов-фактур, и не предусматривают запрет на совершение подписи руководителя путем проставления штампа-факсимиле.

Поскольку факсимильная подпись представляет собой способ выполнения оригинальной личной подписи, проставление на счетах-фактурах факсимильной подписи не свидетельствует о нарушении обществом требований, установленных ст. 169 Налогового кодекса.

7. **Налоговая выгода может быть признана необоснованной в случаях, если ее получение основано на формальном документообороте, без фактического движения товара в цепочке предприятий, являющихся взаимозависимыми** (дела № А07-6542/2008, А07-15940/2007, А07-17294/2007).

Решением инспекции обществу отказано в возмещении НДС, поскольку, по мнению налогового органа, налогоплательщик осуществлял поставку товаров, используя схему уклонения от уплаты НДС.

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения инспекции, ссылаясь на то, что не оспорена реальность хозяйственных операций, не доказаны факты приобретения товара по завышенной цене при отсутствии экономической выгоды в совершении сделок, а также наличие взаимозависимости контрагентов.

Суд отказал в удовлетворении заявленных требований с учетом следующего.

Согласно п. 1 ст. 172 Налогового кодекса налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Из материалов дела следует, что покупатели, поставщики, комитенты, комиссионеры являлись участниками одной вертикально интегрированной финансово-промышленной группы, взаимозависимыми лицами. Кроме того, отсутствовало реальное движение товара, документы от имени различных организаций подписывались одним и тем же лицом, участниками сделок НДС в бюджет не перечислялся.

Суд установил, что товары и денежные средства в счет их оплаты совершали формальный оборот, целью которого было создание видимости хозяйственных операций для обоснования возмещения обществом НДС, при этом в цепочку поставщиков намеренно включены лишние звенья, что привело к увеличению сумм НДС, причитающихся к возмещению. Данные обстоятельства в совокупности свидетельствуют о направленности действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды.

Loaded: 26-04-2024 PMt 16:09:04
FAS-UO_2010-03.indd 43 05.10.10 17:21

8. Отсутствие сведений о контрагенте налогоплательщика в Едином государственном реестре юридических лиц свидетельствует о том, что первичные учетные документы оформлены от имени несуществующего юридического лица, что лишает налогоплательщика права на получение вычета НДС (дела № А07-10709/2007, А07-48/2007, А07-11803/2007, А07-13076/2008, А07-10890/2008).

Инспекцией проведена выездная налоговая проверка предпринимателя, по результатам которой инспекцией принято решение о доначислении НДС.

Налогоплательщик обжаловал решение инспекции в судебном порядке.

Суд отказал в удовлетворении заявленных требований по следующим основаниям.

Исполнив требования для предъявления НДС к вычету, установленные ст. 171, 172 Налогового кодекса, налогоплательщик вправе претендовать на получение налогового вычета при исчислении НДС.

Вместе с тем согласно п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, представленной в альбомах унифицированных форм первичной документации, а документы, форма которых не определена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа, дату составления документа, наименование организации, от имени которой составлен документ, содержание хозяйственной операции, измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении, наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи указанных лиц.

Таким образом, перечисленные требования касаются не только полноты представления всех реквизитов, но и достоверности содержащихся в них сведений.

Суд установил, что спорные счета-фактуры оформлены от имени несуществующих контрагентов, которые на налоговом учете не состоят, идентификационные номера налогоплательщиков недействительны, отсутствует регистрация контрагентов в Едином государственном реестре юридических лиц. Согласно представленным документам расчеты предпринимателя с указанными контрагентами по поставкам производились исключительно наличными денежными средствами, что не позволяет проверить наличие фактического расчета за товары. На основании изложенного суд сделал вывод, что товар приобретен у несуществующих поставщиков.

Пунктом 2 ст. 51 Гражданского кодекса Российской Федерации определено, что юридическое лицо считается созданным со дня внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц.

В силу ст. 49, 51, 63 Гражданского кодекса Российской Федерации правоспособность юридического лица, то есть способность иметь гражданские права, соответствующие целям деятельности, предусмотренным в его учредительных документах, и нести связанные с этой деятельностью обязанности, возникает со дня

Loaded: 26-04-2024 PMt 16:09:04
FAS-UO_2010-03.indd 44 05.10.10 17:21

внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц и прекращается после внесения в данный реестр записи о ликвидации.

Таким образом, отсутствие сведений о контрагенте налогоплательщика в Едином государственном реестре юридических лиц свидетельствует о том, что первичные учетные документы оформлены от имени несуществующего юридического лица, что лишает налогоплательщика возможности заявить вычет НДС.

9. **Налогоплательщик, не принявший мер к восстановлению утраченных документов, подтверждающих обоснованность примененных налоговых вычетов, несет неблагоприятные последствия своего бездействия в виде отказа в применении вычета НДС** (дело № А07-10630/2007).

Инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов.

В ходе проверки налогоплательщику направлено требование о представлении первичных документов, которое не исполнено им ввиду утраты финансовой документации по причине возгорания автомобиля, в котором она находилась. Повторное требование инспекции о восстановлении и представлении необходимых для проверки документов обществом не исполнено.

По результатам проверки инспекцией вынесено решение, которым общество привлечено к налоговой ответственности, ему доначислен НДС и начислены пени.

Налогоплательщик обжаловал названное решение в судебном порядке.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд отметил следующее.

Вычетам подлежат, если иное не установлено ст. 171 Налогового кодекса, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов.

Обязанность подтверждать правомерность и обоснованность налоговых вычетов первичной документацией лежит на налогоплательщике — покупателе товаров (работ, услуг), так как именно он выступает субъектом, применяющим при исчислении итоговой суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, вычет сумм налога, начисленных поставщиком.

Налогоплательщик, не принявший мер к восстановлению утраченных первичных документов, несет неблагоприятные последствия своего бездействия в виде отказа налоговым органом в применении налоговых вычетов.

Loaded: 26-04-2024 PMt 16:09:04
FAS-UO_2010-03.indd 45 05.10.10 17:21