Арбитражная практика: нарушение порядка отказа от льготного налогообложения НДС

В соответствии с пунктом 3 статьи 149 Налогового кодекса России, ряд хозяйственных операций не подлежит обложению НДС. Эти операции освобождаются от налога по умолчанию, то есть у компаний и предпринимателей не возникает обязанности уведомлять ФНС о применении льготного налогообложения. В то же время законом предусмотрены условия и порядок отказа от указанного налогового освобождения. Это значит, что налогоплательщик по своему желанию может исчислять и уплачивать НДС по этим операциям в общем порядке. При этом он, как и прочие плательщики налога, имеет право заявлять суммы «входного» НДС к вычету. Преимуществом отказа от льготного обложения НДС является отсутствие необходимости вести раздельный налоговый учет по облагаемым и необлагаемым операциям.

Порядок отказа от налогового освобождения

Согласно пункту 5 статьи 149 НК РФ, если налогоплательщик желает отказаться от предусмотренного законом налогового освобождения, он обязан уведомить об этом ФНС. Нужно представить в территориальный орган службы заявление в свободной форме, в котором сообщить о намерении отказаться от льготного налогообложения. Сделать это необходимо не позднее 1-го числа того налогового периода, начиная с которого компания или ИП желает уплачивать НДС.
При этом существуют определенные условия, которые должны быть выполнены «отказником». Прежде всего, отказаться от освобождения от НДС нельзя меньше чем на один год. Кроме того, отказ будет действовать в отношении всех операций, предусмотренных одним или несколькими подпунктами пункта 3 статьи 149 НК РФ. К тому же у компании (ИП) не будет возможности выбирать, применять или нет освобождение от НДС в зависимости от приобретателя товаров (работ, услуг).
На практике налогоплательщики порой пытаются применить отказ от льгот по НДС ретроспективно. Они подают заявление в ФНС либо во время налогового периода, в котором планировали платить НДС, либо не подают вообще, либо и вовсе делают это «задним числом». Между тем это может привести к спорам с налоговой службой и судебным разбирательствам.

Арбитражная практика

В июле 2015 года Арбитражный суд Московского округа рассматривал одно из таких дел. Управляющая компания (УК) с 2010 по 2012 год применяла положенное ей в соответствии с подпунктом 29 пункта 3 статьи 149 НК РФ освобождение от НДС. При этом суммы «входного» налога отражались в составе затрат, учитываемых при формировании базы по налогу на прибыль. Спустя год после указанного периода УК подала уточненные декларации по НДС с суммами налога к возмещению. Затем компания направила в налоговую инспекцию заявление об отказе от льготного налогообложения по НДС в рассматриваемом периоде. В ФНС посчитали, что УК нарушила установленный законом порядок отказа от налогового освобождения, и не приняли суммы НДС к вычету. Таким образом, дело оказалось на рассмотрении арбитров.
В ходе судебного разбирательства УК скорректировала свои обязательства по налогу на прибыль за 2010–2012 годы. Однако это ей не помогло: суд вынес решение в пользу налоговой

службы и указал, что отказаться от льготного налогообложения можно исключительно на основании заявления, поданного до наступления налогового периода, в который предполагается начать исчислять НДС (постановление АС МО от 23.07.2015 № Ф05-9189/2015 по делу № А40-144426/14). Такой порядок, по мнению арбитров, призван поддержать систему налогообложения в устойчивом и стабильном состоянии, а также своевременно планировать поступления в бюджет.
Аналогичная ситуация рассматривалась в начале прошлого года Арбитражным судом Поволжского округа. Разница заключалась лишь в том, что в этом случае компания подала заявление об отказе от льготного налогообложения до подачи уточненных деклараций, в которых был отражен НДС к возмещению. Однако существенного влияния этот факт не оказал, поскольку арбитры также встали на сторону налоговой инспекции и признали отказ в возмещении НДС правомерным (постановление АС ПО от 28.01.2015 № Ф06-19353/2013, Ф06-20058/2013 по делу № А55-6412/2014).
Таким образом, в подобных ситуациях арбитражные суды приходят следующим выводам. Нельзя «задним числом» отказаться от налогового освобождения в том случае, когда налогоплательщик исполнял свои обязательства перед бюджетом с учетом права на льготу и включал сумма «входного» НДС в расходы по налогу на прибыль.

Решающий фактор — добросовестность намерений

А вот сам по себе факт неподачи в установленный законом срок заявления об отказе от налогового освобождения не может, по мнению судей, являться основанием для отказа в вычете НДС. Во всяком случае, именно так рассудили арбитры в Постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 06.04.2015 № 09АП-7142/2015.
Дело в том, что пункт 5 статьи 149 НК РФ, который устанавливает срок подачи заявления об отказе от налогового освобождения, не содержит нормы о наступлении правовых последствий в результате нарушения этого срока. Другими словами, этот пункт не предусматривает наказания для пропустившей срок компании в виде запрета на вычет «входного» НДС. Поэтому если организация своевременно не подала заявление, но при этом в течение налогового периода не использовала освобождение от НДС и исчисляла его по необлагаемым операциям в общем порядке, отказ в вычете арбитры считают неправомерным.
Однако в рассмотренных выше случаях все было с точностью до наоборот. Компании сначала пользовались льготами на протяжении нескольких лет, а затем ретроспективно заявляли об отказе от них. По мнению судов, добросовестный налогоплательщик не будет заявлять об отказе от налогового освобождения после того, как им воспользовался, тем более спустя несколько лет.

Как суд определяет факт отказа от льгот

Как было сказано выше, даже если заявление об отказе от льготного налогообложения не было подано в установленный срок, суды могут признать, что отказ от налогового освобождения все же состоялся. При этом арбитры опираются на отражение в налоговых декларациях сумм НДС, исчисленных без учета льгот, то есть когда освобожденные операции облагаются налогом в общем порядке. Кроме того, такие декларации должны быть поданы в сроки, предусмотренные законом для представления соответствующей отчетности. При этом подразумевается, что налогоплательщик нарушил требования пункта 5 статьи 149 НК РФ лишь формально. Ведь исчисляя НДС по освобожденным операциям, он тем самым совершил конклюдентные действия, которые свидетельствуют о фактическом отказе от льготного налогообложения.