

Арбитражная практика: можно ли применить освобождение от НДС «задним числом»?

Статья 145 Налогового кодекса дает налогоплательщикам с небольшим объемом выручки право применять освобождение от уплаты НДС. Чтобы им воспользоваться, нужно уведомить налоговый орган в установленный срок. Однако бывают ситуации, когда этот срок упущен. Скажем, организация утратила право применять налоговый спецрежим или получила начисление НДС по результатам проверки. Может ли она воспользоваться нормами статьи 145 НК РФ в этом случае? Рассмотрим типичные ситуации и обратимся к практике арбитражных судов.

Условия применения налогового освобождения

Как сказано в статье 145 НК РФ, воспользоваться освобождением от уплаты НДС могут компании и индивидуальные предприниматели, чья выручка за последние 3 месяца без учета налога составила не более 2 млн рублей. Прежде чем воспользоваться этим правом, нужно уведомить об этом налоговый орган. Для уведомления существует специальная форма – ее нужно заполнить и вместе с комплектом подтверждающих документов представить в местное отделение ФНС до 20 числа того месяца, с которого решено применять освобождение. Важно отметить, что запретить воспользоваться налоговым освобождением (если выручка компании укладывается в установленные границы) ИФНС не может. Пленум Высшего Арбитражного Суда в пункте 2 Постановления от 30.05.2014 № 33 указал, что в случае применения освобождения от НДС сообщение налогоплательщика носит чисто уведомительный характер. Более того, ВАС обращает внимание, что наказания за нарушение сроков представления такого уведомления законом не предусмотрено. Суд приходит к выводу, что указанное уведомление может быть подано и после того, как налогоплательщик начал применять освобождение от НДС. В Постановлении подчеркивается — налогоплательщику, начавшему по факту пользоваться освобождением от уплаты налога, нельзя отказывать в этом праве только лишь потому, что в установленный срок он не подал соответствующее документы.

Получается, что применить освобождение от НДС можно и «задним числом». Рассмотрим нюансы процесса и ситуации, в которых это может очень пригодиться.

Если НДС начислен в ходе контрольных мероприятий

Возможность применить льготу по НДС может освободить от выплаты в случае начисления налога по результатам проверки. На этот счет есть постановление Президиума ВАС от 24.09.2013 № 3365/13. Суд выразил следующую позицию. Налоговый кодекс не определяет порядок реализации налогоплательщиком права на освобождение от НДС в тех случаях, когда о необходимости уплаты налога стало известно по результатам контрольных мероприятий. Однако отсутствие определенного порядка не может лишать предпринимателя права воспользоваться налоговым послаблением.

В другом постановлении Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57 сказано, что налогоплательщик может реализовать льготу, которую он не использовал в прошлых периодах. Для подтверждения может быть подан один из следующих документов:

- о уточненная налоговая декларация;
- заявление в налоговый орган (если налог подлежит уплате на основании уведомления);

- заявление в рамках выездной проверки (касаемо льгот, относящихся к предмету проверки). Тем самым Высший Арбитражный Суд определяет, что для применения налогового освобождения необходимо соблюсти порядок если не в части сроков, то хотя бы в части подачи соответствующих документов.

Утрата права на патент или УСН

Индивидуальный предприниматель пропустил очередной срок оплаты за патент и в связи с этим лишился права на применение патентной системы налогообложения. При этом считается, что с начала того налогового периода, на который был выдан патент, налогообложение ведется по основной системе. Следовательно, предпринимателю за указанный период необходимо исчислить и уплатить НДС, а также отчитаться по нему.

Может ли он в этой ситуации воспользоваться налоговым освобождением, при условии, что попадает под требования статьи 145 НК РФ? Да, может – такова позиция арбитражных судов. Правда, уведомить об этом ФНС все-таки придется, пусть и с опозданием. Налоговики обязаны документы принять, рассмотреть и установить, имеет ли налогоплательщик право воспользоваться освобождением от НДС (то есть определить, не превышает ли его выручка лимиты, установленные упомянутой нормой Налогового кодекса).

Пример из арбитражной практики

ИП из Московской области просрочил очередной платеж по патенту. После этого он представил в ФНС декларации по НДС с нулевыми показателями за то время, пока пользовался патентом. Видимо, его рассуждения сводились к следующему. Право на патент утеряно, значит, необходимо исчислять НДС. Но поскольку размер выручки подпадает под условия статьи 145 НК РФ, налог можно не платить (отсюда и нулевые декларации).

Инспекторы с правом применения налогового освобождения не согласились, ведь заявлено о нем не было. Предпринимателю начислили НДС, штрафы и пени. А вот арбитры встали на сторону налогоплательщика. По мнению суда, подача «нулевых» декларации никоим образом не говорит о том, что предприниматель признал обязанность платить НДС, и не лишает его права воспользоваться налоговым освобождением. Однако главное, на что обратили внимание арбитры – ИП все-таки подал уведомление в налоговый орган о применении освобождения от НДС. Тот факт, что это было сделано уже в период судебного разбирательства, то есть с нарушением установленных сроков, не помешало суду принять решение в пользу налогоплательщика.

Для справки отметим, что по правилам предпринимателю следовало сразу после утраты права на патент уведомить налоговую инспекцию о применении освобождения по НДС. А вот «нулевые» декларации подавать было не нужно – организации, применяющие освобождение и не являющиеся налоговыми агентами, отчитываться по НДС не должны.

Когда речь идет об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения, действуют аналогичные правила. На этот счет также есть арбитражная практика, например, Постановление АС УО от 12.02.2016 № Ф09-11894/15 по делу № А50-7406/2015.

Неправомерное применение ЕНВД

Порой случается, что организации неправомерно применяют систему налогообложения, основанную на уплате единого вмененного налога. Как известно, применять ее можно лишь в отношении строго ограниченного перечня видов деятельности. В том случае, если «вмененка» применяется ошибочно, и организация в свое время не заявляла о переходе на УСН, возникает необходимость уплачивать налоги в соответствии с основной системой налогообложения. Это значит, что придется исчислить и уплатить НДС. Но и в этом случае можно применить

налоговое освобождение – конечно, если лимит выручки за последние 3 месяца не превышен.

Пример арбитражного спора

Предприниматель торговал продовольственными товарами в розницу и платил ЕНВД. В какой-то момент он стал заниматься дополнительным видом деятельности – оказывать услуги по продвижению табачных изделий. Налоговики указали, что эта деятельность относится к области маркетинга, а не к розничным продажам, и под «вмененку» не попадает.

Следовательно, с этих доходов необходимо исчислять и уплачивать НДС. Соответственно, предпринимателю были начислены налог, штраф и пени.

Дело дошло до судебного разбирательства, в процессе которого предприниматель уведомил ФНС о своем праве воспользоваться налоговым освобождением по НДС. Сделал он это не сразу, а только в период рассмотрения апелляционной жалобы, поданной налоговиками.

Последние указали, что предприниматель не заявил о применении льготы по НДС своевременно, а также не сделал этого в процессе выездной проверки. На этом основании они настаивали на том, что он должен оплатить сумму начисленного НДС и санкций.

Однако суд принял решение в пользу налогоплательщика, указав, что тот подал уведомление о применении налогового освобождения хоть и с нарушением установленного порядка, но все же до принятия решения по апелляционной жалобе. Налоговая проверка установила, что за 3 последних календарных месяца выручка предпринимателя не превысила 2 млн рублей, следовательно, он имеет право воспользоваться нормами статьи 145 НК РФ. И тот факт, что уведомление об этом было подано несвоевременно, не должен этого права лишать (Постановление АС ПО от 19.05.2016 № Ф06-8385/2016).

Приведенный пример может быть полезен и для других организаций, работающих на ЕНВД. Например, заведения общепита также нередко заключают с поставщиками соглашения о продвижении их товаров. При этом они часто упускают из виду, что такая деятельность под «вмененку» не подходит.

Еще один пример – постановление по делу номер № А59-4135/2014, которое по своей сути аналогично предыдущему. В своем решении арбитры прямо указали, чтобы предприниматель имеет право воспользоваться налоговым освобождением и на стадии судебной проверки решения ФНС.

Цель освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика состоит в снижении налогового бремени для тех из них, кто имеет незначительные обороты по реализации.

Лишение компаний и предпринимателей возможности применять это освобождение из-за несоблюдения сроков и порядка уведомления налогового органа не соответствует этой цели (Постановление АС ДВО от 24.09.2015 № Ф03-3920/2015).

Нюансы расчета объема выручки

Отметим один момент, который касается порядка определения суммы выручки в целях применения статьи 145 НК РФ. В Постановлении Пленума ВАС от 30.05.2014 № 33 говорится, что при ее определении учитывать доходы от необлагаемых НДС операций не нужно. Тот факт, что в течение трех месяцев до начала применения налогового освобождения компания не имела облагаемой НДС выручки, не является основанием для отказа в применении налогового освобождения. Об этом говорится в Постановлении АС УО от 21.01.2016 № Ф09-10679/15 по делу № А60-16672/2015.

Документы, подтверждающие право на освобождение от

НДС

Итак, арбитражная практика говорит о том, что в налоговый орган необходимо представить уведомление об освобождении от НДС даже в случае нарушения установленных сроков. А какие документы необходимо приложить к этому уведомлению?

Закон требует, чтобы организация подтвердила свое право на применение льготы, предусмотренной статьей 145 НК РФ. То есть необходимо доказать, что за 3 предшествующих календарных месяца выручка компании или предпринимателя не превысила 2 млн рублей. В случае непредоставления таких доказательств уведомительный порядок будет считаться нарушенным – такой вывод сделан в Постановлении АС ПО от 10.02.2016 № Ф06-5339/2015. В общем случае предприниматели и компании, желающие заявить об освобождении от НДС, представляют выписку из книги учета доходов и расходов и выписку из книги продаж. Раньше нужно было представлять еще и выписку из журнала учета счетов-фактур, но с начала 2015 года этого не требуется.

Однако указанные документы могут быть представлены не всеми налогоплательщиками. Например, если компания применяет УСН, то книгу продаж она не ведет. Как же быть при утрате права на льготный налоговый режим и при желании воспользоваться освобождением от НДС? В этом случае будет считаться достаточным предоставление выписки из книги учета доходов и расходов по «упрощенке».

С организациями – плательщиками ЕНВД ситуация посложнее. В силу того, что размеры их налоговых отчислений не связаны с объемом поступлений и трат, книгу учета доходов и расходов они вести не обязаны. Чем же в таком случае подтверждать право на освобождение от НДС, если, скажем, налоговый орган посчитает применение «вмененки» неправомерным? Можно предложить в качестве такого документа выписку о движении средств по расчетному счету, как поступила фигурантка дела № А65-3215/2015. Кроме того, она представила и выписку из книги учета доходов и расходов, которую вела несмотря на отсутствие такой обязанности. Суд указанные документы принял к рассмотрению и вынес решение в пользу предпринимателя (Постановление АС ПО от 08.12.2015 № Ф06-3511/2015).

Выводы

Подведем итог. Если организация за 3 последних календарных месяца имела выручку в сумме не более 2 млн рублей, она может применить норму статьи 145 НК РФ и не платить НДС. Для этого в налоговый орган необходимо подать уведомление, к которому приложить подтверждающие сумму выручки документы.

Воспользоваться освобождением от уплаты НДС можно также в случаях, когда право на применение льготных режимов налогообложения было утрачено либо налог был начислен по результатам проверки.

Подать уведомление о применении льготы по НДС нужно в течение 20 дней с начала периода, когда такое освобождение планируется применять. Однако есть ли налоговые органы не были уведомлены в срок, то сделать это можно (и даже необходимо) позже. В том числе в период проведения налоговой проверки, обжалования решения налогового органа вышестоящей инстанцией или арбитражного разбирательства (до вынесения окончательного решения по делу). Если ни на одном из этих этапов уведомление о применении освобождения от НДС не будет подано в налоговый орган, суд посчитает, что требования статьи 145 НК РФ соблюдены не были, и налогоплательщик не может применить указанное налоговое послабление.