Расчет суммы НДС при неправомерном применении налоговых спецрежимов

Бывает, что компания или предприниматель неправомерно применяют налоговые спецрежимы или освобождение от НДС по статье 145 НК РФ. Обычно это выявляется во время налоговой проверки. В этом случае будет считаться, что налогоплательщик применял основной режим налогообложения без освобождения от обязанностей плательщика НДС, а значит, должен был исчислять и уплачивать налог в общем порядке. Зачастую в таких ситуациях специалисты ФНС начисляют сумму НДС «сверху» выручки от реализации. Правомерен ли такой подход, и можно ли сократить налоговое бремя?

ВАС: цена реализации включает НДС

Рассмотрим пример, когда ИФНС в ходе проверки установила, что налогоплательщик неправомерно применял режим налогообложения ЕНВД. На практике такое случается нередко, и в большинстве случаев инспекторы начисляют компании (предпринимателю) НДС «сверху» его выручки. Между тем при таком подходе выходит, что в проверяемом периоде налогоплательщик получил от реализации больше денежных средства, чем в действительности.
Инспекторы оправдывают свои действия положением пункта 1 статьи 168 НК РФ, гласящим, что при продаже товаров, работ или услуг продавец дополнительно к их стоимости должен предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму НДС. То есть по своей сути этот налог является надбавкой к стоимости товара.
Однако это не означает, что НДС всегда изначально не включается в цену. Напротив, как отметил Пленум Высшего Арбитражного суда РФ в постановлении №33 от 30.05.15, в договоре, платежных и первичных документах, а также в счете-фактуре, должна быть указана цена, учитывающая сумму НДС, и эта сумма должна быть выделена отдельной строкой. Это значит, что судьи подтверждают — налог может быть частью цены товара, и, более того, договор должен содержать такую цену по умолчанию. Если законом прямо не оговорено, что в стоимость товаров, работ или услуг не включен НДС, а также если это не следует из прочих условий договора, равно как из обстоятельств, предшествующих его заключению, то налог является составной частью цены. Именно из такой позиции следует исходить судам при спорах, возникающих о включении суммы налога в цену товара.
Таким образом, если налог не включен в цену, то это должно быть оговорено условиями договора или следовать из обстоятельств, оговоренных продавцом и покупателем до его заключения.

НДС при розничной торговле

Вернемся к нашему примеру про розничную торговлю. В соответствии с российским законодательством, чек контрольно-кассового аппарата заменяет договор между покупателем и продавцом. Очевидно, что чек не содержит никаких условий по поводу невключения в стоимость товара НДС. Также понятно, что перед оформлением кассового чека покупатель и продавец не имели никаких договоренностей по поводу исключения суммы налога из цены. Более того, пункт 6 статьи 168 Налогового кодекса прямо указывает на то, что розничные цены уже содержат в себе НДС, при этом в чеках и на ценниках указывать его отдельно не требуется.
Таким образом, при розничной торговле соблюдаются все условия, определенные в упомянутом постановлении Пленума ВАС для признания факта включения НДС в цену

реализованного товара. Следовательно, сумма налога, которую продавец предъявляет покупателю, должна исчисляться из стоимости товара по расчетной ставке, указанной в пункте 4 статьи 164 НК РФ.

Позицияя налоговой службы

Получается, что если ИФНС выставляет к уплате налог, исчисленный не по расчетной ставке, а «сверху» выручки компании, неправомерно применившей освобождение от НДС, то тем самым инспекция нарушает постановление пленума ВАС. В этом случае он должен выделяться из цены и рассчитываться по расчетной ставке.
Однако специалисты ФНС зачастую грешат неправильной трактовкой указанного постановления. Они считают, что факт присутствия в цене НДС налогоплательщик должен доказать. В указанном выше примере с розничной торговлей инспекторы говорят, что компания не представила доказательств включения НДС в цену товара, поэтому применять расчетную ставку оснований нет. Но как налогоплательщик, применяющий ЕНВД (хоть и неправомерно), может доказать, что цена его товара уже включает НДС? К тому же, с точки зрения судов, приведенной выше, делать этого и не нужно.
Таким образом, при неправомерном применении освобождения от НДС налог должен быть расчитан исходя из стоимости реализованного товара по расчетной ставке. Если инспекторы начисляют НДС «сверху» выручки, то такой расчет можно обжаловать в арбитражном суде.