Судебная практика: типичные причины отказа в получении вычета по НДС

Согласно действующему законодательству, налогоплательщик вправе уменьшить НДС на сумму полагающихся ему налоговых вычетов. В случае когда размер таких вычетов превышает размер начисленного НДС, разница должна быть возвращена налогоплательщику из бюджета. Однако на практике в такой ситуации специалисты ФНС идут на признание вычетов крайне неохотно. Оставляя за рамками статьи мошенничество и «серые» схемы, применяемые недобросовестными налогоплательщиками, рассмотрим наиболее распространенные формальные причины отказа налоговых служб в получении вычета по НДС, а также позиции судов по этим вопросам.

Неосмотрительный выбор партнеров

Нередкая и весьма удобная для ФНС причина, по которой плательщику НДС могут отказать в вычете — непроявление должной осмотрительности при выборе контрагента. При этом законом не установлен какой-либо четкий порядок, по которому можно однозначно проверить благонадежность партнера. Согласно налоговому законодательству, минимальным набором документов, подтверждающих факт реальности компании, является выписка из ЕГРЮЛ и уставные документы. По мнению экспертов, также стоит ознакомиться с документами, подтверждающими полномочия руководства компании.
Если обратиться к судебной практике, то можно увидеть, что единого мнения насчет того, в каких случаях можно говорить о непроявлении компанией осмотрительности при выборе партнера для сделки, не существует. Так, согласно Постановлению Арбитражного суда Московского округа № А41-2153/11 от 05.06.2012 и Постановлению Арбитражного суда Волго-Вятского округа № А11-2369/2012 от 04.03.2013, следует убедиться в наличии у потенциального контрагента необходимых средств для исполнения взятых на себя обязательств. Например, транспорта или договора с транспортной компанией, а также рабочей силы. Чаще всего этого бывает достаточно для оценки надежности партнера.
Некоторые же суды полагают, что присутствие контрагента в государственном реестре носит справочный характер и не может свидетельствовать о реальном ведении деятельности. Следовательно, простого ознакомления с учредительными документами потенциального партнера не будет достаточно для проявления осмотрительности. Перед сделкой стоит оценивать ее коммерческую привлекательность, а также деловую репутацию контрагента и его платежеспособность. Покупателю также следует учесть возможный риск неисполнения условий договора со стороны поставщика и застраховаться от него путем получения обеспечения по исполнению обязательств.
Кроме того, всегда существует риск, что контрагент ведет деятельность с нарушением установленного законом порядка, например, использует незарегистрированную в ФНС контрольно-кассовую технику. По мнению некоторых судов (Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа № Ф03-1576/2012 от 23.05.2012, Постановление Арбитражного суда Московского округа № А40-116146/12-115-834 от 05.06.2013) это также может быть причиной отказа в предоставлении вычета по НДС.

Ошибки первичных документов

Опечатки, исправления, пробелы и другие ошибки, допущенные при составлении счетов-фактур, нередко используются налоговыми службами как формальный повод усомниться в достоверности сведений. Однако сегодня большая часть судов считает, что отдельные

неточности первичных документов не могут являться достаточным основанием для отказа в вычете по НДС. Судебные органы отталкиваются от того факта, что счет-фактуру обязан составлять продавец товара. Если покупатель соблюдает все необходимые требования по документальному оформлению, то основание для признания недостоверными сведений счета-фактуры, содержащего отдельные дефекты, отсутствует. Это утверждение справедливо в случаях, когда по таким первичным документам можно установить все важные обстоятельства сделки.
Кроме того, факт использования для подписания счета-фактуры факсимильной подписи также не является однозначным основанием для отказа в вычете. Это следует, например, из Постановления Арбитражного суда Волго-Вятского округа № А11-4080/2010 от 11.07.2011. Согласно документу, лишить компанию выгоды по НДС можно только в случае, когда использование факсимиле контрагентом было для нее очевидно. Если же факт такой подписи был установлен в результате технической экспертизы, то право покупателя на налоговый вычет должно быть признано законным.

Неправомерные действия контрагентов

Налогоплательщик может лишиться вычета по НДС не только из-за собственных нарушений, но и в результате неправомерных действий своего партнера по сделке. Компания может быть «наказана рублем» за то, что ее поставщик, например, не предоставил отчетность или не уплатил налоги. Судебные органы по этому вопросу порой принимают сторону налоговой службы.
В этой ситуации ФНС и арбитражный суд исходят из логики, что добросовестный заявитель, в отношении которого может применяться налоговый вычет, обязан отвечать в том числе и за действия своих контрагентов. Закон гарантирует вычет по НДС тем субъектам хозяйственной деятельности, которые точно и своевременно исполняют свои налоговые обязательства. Те организации, которые допускают налоговые нарушения, не могут пользоваться правами, установленными для добросовестных налогоплательщиков. В частности, такой вывод следует из Постановления Арбитражного суда Северо-Кавказского округа № А32-33585/2013 от 29.01.2015.
Однако многие эксперты с подобными рассуждениями судов не согласны: они апеллируют к презумпции добросовестности налогоплательщиков, на признании которой строится судебная практика по налоговым спорам. Согласно действующему законодательству, налогоплательщик не несет ответственности за какие-либо нарушения, допущенные третьими лицами в процессе исчисления и уплаты налогов. Следовательно, отказ в вычете по НДС на основании нарушения контрагентом налоговых обязанностей противоречит НК РФ.
Надо отметить, что большинство судов признают неправомерные действия контрагента в качестве причины для отказа в вычете лишь в случае, когда между сторонами сделки имели место согласованные действия. Другими словами, когда налоговые нарушения поставщика привели к необоснованной выгоде покупателя. В частности, это следует из Постановления Арбитражного суда Северо-Кавказского округа № А32-33585/2013 от 29.01.2015, Постановления Арбитражного суда Московского округа № А40-24244/14 от 23.01.2015 и других.

Подписание документов неуполномоченными лицами

Следующий формальный повод, по которому налогоплательщик может быть лишен выгоды по НДС — подписание счетов-фактур лицами, не имеющими на то полномочий. ФНС считает такие документы недостоверными и, следовательно, не являющимися основанием для признания вычета. Однако сам факт подписания документов неуполномоченными лицами не может свидетельствовать о том, что компания является недобросовестным налогоплательщиком — подтверждение этому можно найти в практике арбитражных судов.

Об этом говорится, в частности, в Постановлении ФАС Центрального округа в № А14-16947/2012 от 19.07.2013. Вывод о недобросовестности налогоплательщика может быть сделан на основании совокупности факторов, которые подтверждают формальный характер сделки: отсутствие по ней фактических операций и затрат, сговор партнеров, создание схемы уклонения от налога и получение необоснованной выгоды. Если же финансово-хозяйственная операция носит реальный характер, то у ФНС нет оснований отказать в вычете по НДС под предлогом подписания документов неуполномоченными лицами.
Что касается подписания счетов-фактур индивидуальными предпринимателями, то вступившие в силу с 01.07.2014 поправки в Налоговый кодекс внесли изменение в этот порядок. Ранее документы, подписанные уполномоченным представителем ИП, трактовались судами как недостоверные. Однако новая редакция пункта 6 статьи 169 НК РФ указывает, что помимо предпринимателя подписать счет-фактуру может лицо, полномочия которого подтверждаются доверенностью. Таким образом, теперь индивидуальные предприниматели, в отношении которых был установлен факт подписания счетов-фактур не лично, а уполномоченными лицами, также не могут быть лишены вычетов по НДС лишь на основании этого обстоятельства.