

**ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ  
ПЛАТЕЛЬЩИКА НДС**

**АННОТАЦИЯ**

В статье анализируется судебная практика рассмотрения споров об освобождении от исполнения обязанностей плательщика НДС

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** НДС, освобождение от уплаты налога.

**ABSTRACT**

The article analyses the judicial practice of disputation on the release of the VAT duties.

**KEY WORDS:** VAT, releasation of tax duties.

Статья 145 Налогового кодекса РФ дает право плательщикам налога на добавленную стоимость получить освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по этому налогу. Институт освобождения от обязанностей по исчислению и уплате НДС направлен на снижение налоговой бремени налогоплательщиков, имеющих незначительные обороты по реализации товаров (работ, услуг), облагаемые НДС. В связи с этим данная льгота актуальна в первую очередь для предприятий малого и среднего, бизнеса.

Рассмотрим на примерах судебной практики применение ст. 145 НК РФ. В качестве условий возникновения права на освобождение от обязанностей; налогоплательщика НДС ст. 145 НК РФ определяет следующие:

- 1) сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога за три предшествующих последовательных календарных месяца не превысила в совокупности 2 млн. руб. В этих целях выручка исчисляется не за квартал а за любые три последовательных календарных месяца; предельный показатель выручки должен рассчитываться только применительно к операциям по реализации, облагаемым НДС;
- 2) отсутствует реализация подакцизных товаров;
- 3) освобождение не применяется при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

**Основанием для принятия решения о привлечении налогоплательщика к ответственности стал вывод налоговой инспекции о неправомерном использовании предпринимателем освобождения от исполнения обязанностей по исчислению и уплате НДС. При определении размера выручки, от которого зависит возможность использования данного освобождения, инспекция учла все доходы налогоплательщика, в том числе выручку от реализации ценных бумаг.**

**Позиция суда. Поскольку операции по реализации ценных бумаг на территории РФ не облагаются НДС, полученная от них выручка правомерно не учитывалась предпринимателем при разрешении вопроса о**

**наличии права на применение освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС (постановление ФАС Северо-Западного округа от 17.04.2013 по делу № А13-372/2012).**

Позднее с позицией арбитражных судов относительно расчета предельного показателя выручки согласилась и налоговая служба (письмо ФНС России от 12.05.2014 № ГД-4-3/8911@ «О порядке определения выручки для целей применения статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации»).

Для получения освобождения от НДС налогоплательщику необходимо не позднее 20-го числа месяца, с которого он начал использовать право на освобождение, уведомить налоговый орган по месту учета.

С уведомлением об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, в инспекцию должны быть представлены следующие документы:

- выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации);
- выписка из книги продаж;
- выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели).

Стоит отметить, что освобождение от уплаты налога носит уведомительный, а не разрешительный характер. Каких-либо решений налоговый орган по данному вопросу не выносит.

При этом лицам, фактически использовавшим в соответствующих налоговых периодах право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, не может быть отказано в нем лишь по мотиву непредставления в установленный срок уведомления и документов (п. 2 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость»).

Однако возможность реализации права на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС не отменяет порядок его реализации - путем подачи соответствующего уведомления и документов.

**• Налоговый орган доначислил предпринимателю НДС в связи с отсутствием права на освобождение от уплаты налога.**

**Об использовании права на освобождение от НДС предприниматель заявил только при рассмотрении дела в суде первой инстанции.**

**Позиция суда. Поскольку предприниматель при наличии критерия, обусловленного п. 1 ст. 145 НК РФ, фактически использовал в проверяемых налоговых периодах освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС, основания для доначисления налога отсутствовали (постановления Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от**

14.11.2014. АС Северо-Западного округа от 26.02.2015 по делу № А05-282/2014).

- **Индивидуальный предприниматель на протяжении проверяемых налоговых периодов вместо общей системы налогообложения ошибочно применял налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД). Уведомление о применении освобождения от уплаты НДС представлено инспекции в период проведения у предпринимателя выездной налоговой проверки. Инспекция доначислила все налоги по общей системе налогообложения, в том числе НДС.**

**Позиция суда. Предприниматель применял к осуществляемой им деятельности специальный налоговый режим и уплачивал ЕНВД, а следовательно, не был плательщиком НДС, у него отсутствовали основания для подачи заявления с целью получения права на льготу по НДС по правилам ст. 145 НК РФ (постановления Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.09.2012, ФАС Северо-Западного округа от 23.11.2012 по делу № А52-1669/2012).**

- **Индивидуальный предприниматель не заявлял о праве на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС ни в ходе выездной налоговой проверки, ни при обжаловании в вышестоящий налоговый орган, ни при рассмотрении дела в судах первой и апелляционной инстанций. Заявление подано и соответствующие доводы приведены лишь на стадии кассационного обжалования.**

**Позиция суда. Поскольку о наличии оснований для освобождения от исполнения обязанности по уплате НДС предприниматель инспекцию не уведомлял, этот вопрос не был и не мог быть предметом рассмотрения в ходе налоговой проверки и не мог являться предметом рассмотрения судов (определение ВС РФ от 18.01.2016 № 307-КГ15-17435 по делу № А56-47412/2013).**

Освобождение от исполнения обязанностей по уплате НДС действует в течение 12 календарных месяцев. По истечении этого срока налогоплательщик может продлить свое право на освобождение или отказаться от него.

Для продления освобождения необходимо не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем окончания действия права на освобождение, представить в инспекцию по месту учета документы, подтверждающие правомерность использования освобождения, а также уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев.

В случае ненаправления (несвоевременного направления) налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о продлении использования права на освобождение и необходимых документов арбитражные суды занимают такую же позицию, что и при первичном уведомлении об использовании права на

освобождение. В любом случае налогоплательщик лишь информирует налоговый орган о своем намерении использовать данное право, а последствия нарушения срока уведомления законом не определены. При этом в силу закона такое уведомление может быть произведено и после начала применения освобождения.

В случае отказа от освобождения вместе с документами, подтверждающими правомерность его использования, в налоговый орган представляется уведомление об отказе от освобождения.

Утратить право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС можно и досрочно, например:

— выручка без учета налога за любые три последовательных календарных месяца превысила предельный размер;

- при реализации подакцизных товаров.

Стоит отметить, что при утрате права на освобождение сумма НДС за месяц, в котором состоялось указанное превышение выручки, подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке (абз. 2 п. 5 ст. 145 НК РФ). Порядок восстановления НДС при утрате права на освобождение законодательно не определен. В связи с этим налогоплательщик вправе сам решать, за счет каких средств уплачивать налог: собственных либо средств покупателей.

**• В ходе проверки налоговым органом установлено, что выручка индивидуального предпринимателя, освобожденного от исполнения обязанностей плательщика НДС с 1 февраля 2008 года по 31 января 2009 года, за февраль 2009 года составила 700000 руб., за март 2009 года - 325620 руб. и за апрель 2009 года - 1160000 руб.**

По мнению налогового органа, право налогоплательщика на применение освобождения от уплаты НДС утрачено с января 2009 года, поскольку в установленные сроки предприниматель не представил в инспекцию необходимые документы.

**Позиция суда. Возникновение права на освобождение от уплаты НДС обусловлено именно суммой полученной налогоплательщиком выручки от реализации товаров (работ, услуг) за три последовательных календарных месяца, а не датой направления в налоговый орган уведомления об освобождении от уплаты этого налога и соответствующих документов.**

**Применительно к данному спору предприниматель утратил право на освобождение от уплаты НДС с апреля 2009 года (постановления Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.10.2012, ФАС Северо-Западного округа от 17.01.2013 по делу № А44-4183/2011).**

**• Налоговый орган, придя к выводу об утрате индивидуальным предпринимателем права на освобождение от уплаты НДС, начислил**

**последнему налог с дохода от реализации объекта недвижимости. Оплата стоимости объекта произведена покупателем в рассрочку.**

**Позиция суда. Суммы, полученные в результате реализации имущества, используемого в процессе осуществления предпринимательской деятельности, включаются в доход того налогового периода, в котором этот доход фактически получен. Предприниматель определял выручку по мере поступления денежных средств от контрагента. Право предпринимателя на освобождение от уплаты НДС не утрачено (постановление АС Уральского округа от 16.12.2015 №Ф09-8664/15 по делу № А71-973/2015).**

**С. ЧАПАРОВА,**  
начальник отдела обеспечения судопроизводства Четырнадцатого  
арбитражного апелляционного суда

**Библиографический список**

1. Лермонтов Ю. М. Постатейный комментарий к главе 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» // СПС «КонсультантПлюс», 2015.
2. Головкин А. Н. Судебные прецеденты по НДС, обязательные для применения налоговыми органами и налогоплательщиками. - М.: Проспект, 2015.