

УДК 336.22

Быков С. С.

ВЛИЯНИЕ ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ ВЫСШЕГО АРБИТРАЖНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ НА ЭВОЛЮЦИЮ ПОДХОДОВ К КОРРЕКТИРОВКЕ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ И ВЫЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ¹

Описывается эволюция подходов к порядку корректировки налоговой базы и вычетов по НДС при допущении ошибок в исчислении налога. Обосновывается решающее значение правовых позиций Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для реформирования законодательства в этой сфере. Раскрываются современные проблемы корректировки налоговой базы и вычетов по НДС с учетом действующего законодательства и сложившейся на уровне Суда практики его применения.

Ключевые слова: налоговая база, налог на добавленную стоимость, корректировка налоговой базы, вычеты, корректировочные счета-фактуры, правовая позиция, Высший Арбитражный Суд РФ, реформирование, нейтральность.

Цель статьи – обосновать ведущую роль правовых позиций Высшего Арбитражного Суда (ВАС) РФ в реформировании подходов к корректировке налоговой базы и вычетов по налогу на добавленную стоимость (НДС).

Как таковым проблемам корректировки начислений и вычетов по НДС посвящена масса научно-практических публикаций и писем компетентных органов. Вместе с тем практически все они рассматривают прежде всего текущие проблемы применения норм Налогового кодекса (НК) РФ, оставляя в стороне существенные вопросы, касающиеся причин реформирования налогового законодательства в том или ином направлении, а также прогнозирования основных направлений реформирования на ближайшую перспективу.

На современном этапе развития российской налоговой системы НДС отведена одна из ведущих ролей². Причины его популярности очевидны: он нейтрален, обладает высокой степенью фискальной эффективности, прост в контроле и позволяет облагать даже те доходы, которые по какой-то причине не были обложены на стадии их выплаты [20, с. 465–469]. Кроме того, будучи косвенным, он не вызывает негативной реакции у населения.

¹ Печатается при финансовой поддержке проекта ФБ-60 (заявка 6.3132.2011) “Разработка методологических подходов к оценке эффективности мер налогового и таможенного регулирования”, реализуемого в рамках государственного задания на выполнение работ (оказание услуг).

² По данным отчета 1-НМ [21] по итогам 2012 г. поступления по НДС составляют 17,21 % от всех налоговых доходов консолидированного бюджета и 36,52 % налоговых доходов федерального бюджета России.

Вместе с тем косвенный характер данного налога предполагает, что невзирая на уплату его в бюджет продавцом, поступление средств обеспечивается за счет конечного потребителя благодаря такому элементу стандартной структуры НДС, как налоговый вычет.

В силу норм российского налогового законодательства одним из обязательных условий получения большинства видов налоговых вычетов по НДС является счет-фактура – первичный документ налогового учета, составляемый по форме, утверждаемой Правительством РФ [4; 5], при осуществлении любых (за редким исключением) операций, представляющих объект обложения НДС.

До 1 января 2010 г. даже самые незначительные ошибки в заполнении отдельных граф счета-фактуры влекли за собой для российских налогоплательщиков невозможность принятия по нему сумм налога к вычету. Это в существенной степени смещало акценты в контрольной деятельности налоговых органов в сфере НДС с проверки соблюдения налогоплательщиками всех положений НК РФ [1; 2] к формальной проверке правильности оформления счетов-фактур и нахождению любых неточностей, допущенных при их заполнении.

Результатом реализации такого подхода на практике стали хронические претензии налоговых органов к налогоплательщикам относительно правильности заполнения счетов-фактур. Однако, поскольку проблема могла быть разрешена путем простого внесения исправлений в необходимые поля счета-фактуры с отражением даты их внесения, а также подписи руководителя и печати продавца, делавшего исправления [5, п. 29], действия налоговых органов зачастую скорее напоминали борьбу с ветряными мельницами, нежели реальную контрольную деятельность, направленную на обеспечение соблюдения налогового законодательства.

Необходимо отметить, что внесение исправлений в счет-фактуру чаще всего не столько имело следствием полную ликвидацию спора, сколько переводило его в другую плоскость. Дело в том, что Министерство финансов РФ (письменные разъяснения которого обязательны для налоговых органов в силу пп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ) вплоть до 1 января 2012 г. последовательно отстаивало позицию, что внесение исправлений в счет-фактуру влечет за собой изменение налогового периода, в котором сумма налога по исправленному счету-фактуре может быть принята к вычету (соответственно с периода первоначального заявления вычета на период, в котором исправленный счет-фактура оказался в распоряжении налогоплательщика) [18; 19].

На наш взгляд, такой подход сложно назвать разумным и справедливым. Во-первых, потому что подобная принципиальность проявлялась Министерством финансов РФ лишь в отношении корректировки периода, в котором может быть заявлен *вычет*, однако совершенно не касалась вопросов корректировки периода, в котором продавец должен был осуществить *начисление* НДС по исправленному счету-фактуре (то есть с учетом правовой

природы НДС как косвенного налога, очевидно, нарушался принцип экономической обоснованности налогообложения³).

Во-вторых, этот подход шел вразрез с принципом равенства в налогообложении, которое, согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ [6; 7; 8; 9], понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения, означая, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь за собой *одинаковое налоговое бремя*. Этот принцип, исключающий придание налогам и сборам дискриминационного характера и возможность их различного применения, нарушается, если определенная категория налогоплательщиков поставлена в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, при том, что между ними *нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование*. Поскольку между налогоплательщиком, получившим изначально правильный счет-фактуру, и налогоплательщиком, внесшим в счет-фактуру исправления, сложно найти сколько-нибудь значимые различия, которые могли бы оправдать неравное правовое регулирование, полагаем, что, давая подобные разъяснения, финансовое ведомство в нарушение положений п. 2 ст. 3 НК РФ фактически дискриминировало налогоплательщиков.

Наконец, в-третьих, в логике рассуждений Министерства финансов РФ почему-то отсутствовало обоснование причин, по которым оно считало допустимым возлагать на покупателя негативные последствия совершения продавцом ошибки при составлении счета-фактуры в условиях ее последующего исправления. Ведь в силу закона временной стоимости денег более позднее получение вычета по НДС влечет за собой потери для налогоплательщика, эквивалентные по своей экономико-правовой природе пени (ст. 75 НК РФ) или недополученным процентам за пользование чужими денежными средствами (3, ;ст. 395). Однако подобные санкции⁴ не предусмотрены ни общей, ни особенной частями НК РФ.

Фактически до 30 мая 2006 г. вся аргументация Министерства финансов РФ в этой сфере сводилась лишь к ссылке на п. 2 ст. 169 НК РФ, согласно которому счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, не могут служить основанием для принятия предъявленных сумм НДС к вычету. В то же время из его содержания далеко не очевидно, что мешает принять исправленные счета-фактуры в качестве основания для получения вычета в более раннем налоговом периоде.

³ В соответствии с п. 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными; более подробно обзор точек зрения на состав современных принципов налогообложения, а также их содержание см. [19, с. 197–205].

⁴ Сравним, например, с конструкцией санкции, содержащейся в ст. 133 и 135 НК РФ, за несвоевременное перечисление банком денежных средств, подлежащих перечислению в виде налогов, пени или штрафов.

Учитывая скупость аргументации налоговых органов, еще в 2005 г. в отношении данного вопроса ВАС РФ закрепил правовую позицию, согласно которой вычет по НДС может быть заявлен лишь применительно к определенному налоговому периоду [15], из чего следовало, что внесение исправлений в счет-фактуру не влечет изменения периода, в котором вычет может быть заявлен.

После 30 мая 2006 г. Министерство финансов РФ получило новый довод, основанный на новой редакции Правил ведения книг покупок и книг продаж [5, п. 7], согласно которой внесение исправлений в счета-фактуры является основанием для составления дополнительных листов книги покупок и книги продаж.

Новые правила были сформулированы таким образом, что для продавца внесение исправлений в счет-фактуру оборачивалось заполнением дополнительного листа книги продаж, в котором данный счет-фактура регистрировался дважды (первоначальный счет-фактура с отрицательным знаком и исправленный уже с положительными значениями) за один и тот же период. В результате обязательства продавца по уплате налога в бюджет не изменялись. Покупатель же обязан был заполнить дополнительный лист книги покупок того периода, в котором счет-фактура был зарегистрирован до внесения в него исправлений, и отразить в нем этот счет-фактуру с отрицательным знаком, тем самым сторнировав вычет по НДС и приняв на себя обязательства по представлению корректирующей декларации за прошлый налоговый период. Исправленный счет-фактуру полагалось регистрировать в периоде его фактического получения. Соответственно, для покупателя право на налоговый вычет относилось к более позднему налоговому периоду.

Столь творческое переосмысление принципов равенства и справедливости в налогообложении, теперь уже закрепленное на уровне подзаконного нормативного правового акта, также не могло остаться незамеченным системой арбитражных судов. Вторая волна споров по вопросам корректировки баз и вычетов по НДС, вызванная новой редакцией Правил ведения книг покупок и книг продаж [5], привела к повторному закреплению и конкретизации позиции ВАС РФ: суммы налоговых вычетов подлежат отражению в том налоговом периоде, в котором выполнены условия, определяющие право налогоплательщика на налоговые вычеты (производственное назначение приобретенного товара, фактическое наличие, оприходование и оплата), а не в периоде внесения исправлений [13; 14].

Несмотря на кажущееся торжество справедливости, в результате сформировавшейся практики в наиболее выгодном положении оказались не налогоплательщики, а налоговые органы. Теперь у них был выбор: они могли руководствоваться позицией как Министерства финансов РФ, так и ВАС РФ, в зависимости от того, что было выгодней проверяющим. Если налогоплательщик по результатам внесения в счет-фактуру исправлений регистрировал его в периоде, в котором было внесено исправление, налоговые органы со ссылкой на правовую позицию ВАС РФ имели возможность отказать в вычете (с предложением представить уточненные декларации) и

быть уверенными в своей правоте. Если же налогоплательщик в налоговом учете отражал вычет по исправленному счету-фактуре в периоде оприходования товара и его оплаты, налоговые органы имели право со ссылкой на позицию Министерства финансов РФ признать этот вычет необоснованным, тем самым спровоцировав судебное разбирательство.

Во всех случаях результат был одним – наличие на рассмотрении арбитражного суда спора, не обусловленного каким-либо принципиальным нарушением правил исчисления НДС. Именно эта складывающаяся в системе арбитражных судов практика, на наш взгляд, вызвала внесение с 1 января 2010 г. поправок в Налоговый кодекс РФ:

- в новой редакции п. 2 ст. 169 содержалось указание на то, что ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не составляют основания для отказа в принятии к вычету; в результате мотивация налоговых органов к поиску недочетов в оформлении счетов-фактур была существенно снижена;
- в новой редакции ст. 54 предусматривалось право налогоплательщика в случае обнаружения ошибок в исчислении налоговой базы, не приведших к неуплате налога в бюджет, осуществлять перерасчет налоговой базы и суммы налога за период, в котором данные ошибки были обнаружены; это, с некоторой долей условности, позволило налогоплательщикам быть более уверенными в той ситуации, когда они в угоду позиции Министерства финансов РФ регистрировали исправленные счета-фактуры в периоде их получения.

Изменения в целом позволили снизить напряженность в разрешении вопросов по поводу корректировки налоговой базы и вычетов по НДС в случае допущения ошибок в составлении счетов-фактур. Последующее вступление в силу с 1 января 2012 г. новых правил ведения книг покупок и книг продаж [5], разработанных с учетом обозначенной правовой позиции ВАС РФ, окончательно устранило большую часть споров по поводу внесения исправлений в счета-фактуры.

Однако бурно развивающиеся общественные отношения в сфере оптовой торговли привели к появлению новой категории споров относительно корректировки налоговой базы, вызываемой предоставлением ретроспективных скидок или бонусов. Общий алгоритм их возникновения заключается в том, что продавец, осуществляющий распространение и сбыт товара третьим лицам, в целях мотивации последних к увеличению объемов закупаемого товара, увеличению доли рынка товара, а также укреплению платежной дисциплины устанавливает систему бонусов или скидок с цены товара. Бонус (скидка) предоставляется покупателю, как правило, по результатам работы в процентном отношении к объему проданного товара за определенный период, в частности за выполнение плана продаж, своевременную оплату, достижение поставленных целей и др. [12]. Таким образом, появляется правовая неопределенность относительно природы скидки:

с одной стороны, ее можно признать ретроспективным изменением цены реализованного товара (что должно повлечь за собой необходимость уменьшения в прошлом периоде начисленного НДС у продавца и вычетов у покупателей), а с другой — ее же можно рассматривать как плату продавца товаров за оказанные ему покупателем услуги, обычно квалифицируемые налоговыми органами как услуги маркетингового характера (при таком варианте корректировка начисленного налога и вычетов осуществляться не должна, однако покупатель обязан начислить НДС на сумму полученного бонуса и предъявить его к уплате продавцу).

Подход, сформулированный ВАС РФ, квалифицировал такие суммы по первому из вариантов [12], не исключая, однако, возможности второго, если факты встречного оказания покупателем услуг маркетингового характера имели место [10]. Тем самым ВАС РФ, по сути, обязал налогоплательщиков, в случае предоставления ретроспективных скидок и бонусов, вносить исправления в ранее выставленные счета-фактуры, что хоть и было справедливым с точки зрения методологии исчисления НДС, но, с учетом объемов оптовой торговли в России, общераспространенности практики предоставления бонусов и особенностей документооборота в сфере налогового учета НДС, возлагало на всех участников налоговых отношений неподъемный груз. Фактически это означало необходимость отозвать у всех покупателей, получивших скидки, оригиналы счетов-фактур и во все оригиналы внести исправления, обеспечив не только их возвращение покупателям, но и формирование собственных дополнительных листов книг покупок и продаж с последующим представлением в инспекцию корректирующих налоговых деклараций. В условиях, когда одна только книга продаж у крупного оптового продавца может в распечатанном виде занимать не одну тысячу листов машинописного текста, затраты на такие корректировки могли быть не сопоставимы с выгодами от предоставления и получения бонусов.

В результате названная правовая позиция ВАС РФ спровоцировала внесение новых поправок в законодательство: с 1 октября 2011 г. в России начал действовать институт корректировочных счетов-фактур. Практика их применения на сегодняшний день крайне противоречива. Причина, на наш взгляд, заключается в том, что Министерство финансов РФ, вероятно, руководствуясь благими намерениями, на протяжении достаточно длительного периода формировало у налогоплательщиков представления о том, что обязанность по внесению исправлений в счета-фактуры возникает лишь в случае, когда в договоре между покупателем и продавцом бонус предоставляется в виде ретроспективного изменения цены товара (ретроспективной скидки). Если же премия или вознаграждение (бонус), выплачиваемые по договору, формально не изменяют цену товара, то обязанности по корректировке в связи с его предоставлением не возникает и в налоговую базу у покупателя он не включается [17].

Вместе с тем анализ практики разрешения налоговых споров последних лет показывает, что ВАС РФ последовательно придерживается практики применения принципа нейтральности в налогообложении [20, с. 226–232; 22, с. 369–372; 23, с. 156–159], как правило, не допуская ситуации, когда

форма начинает превалировать над содержанием. В контексте рассматриваемой проблемы следует отметить, что еще до появления института корректировочных счетов-фактур ВАС РФ закрепил позицию, в соответствии с которой не имеет правового значения, как стороны соглашения определили систему поощрения: путем предоставления *скидки*, определяющей размер возможного уменьшения базисной цены товара, указанной в договоре, либо предоставления *бонуса* – дополнительного вознаграждения, премии, выплачиваемой продавцом покупателю за выполнение условий сделки. Также независимо от порядка предоставления скидок и бонусов (перечисления на расчетный счет, зачета в качестве аванса или уменьшения задолженности) при определении налогооблагаемой базы сумма выручки подлежит расчету с учетом скидок, а в случае необходимости – *корректировке за тот налоговый период, в котором отражена реализация товаров (работ, услуг)* [12].

В 2012 г. ВАС РФ еще раз конкретизировал свою позицию, обратив внимание на то, что выплата поставщиками премии вследствие выполнения условий договоров поставки – это мера, направленная на стимулирование приобретения и дальнейшей продажи как можно большего количества поставляемых товаров. Так как *премии* непосредственно связаны с поставками товаров, следует признать, что они, наряду со скидками, также являются *формой торговых скидок*, применяемых к стоимости товаров, оказывающих влияние на налоговую базу по налогу на добавленную стоимость [11].

На текущий момент это наиболее актуальная позиция ВАС РФ по вопросам корректировки налоговой базы и вычетов по НДС, однако вряд ли она станет последней в череде дел, провоцирующих дальнейшее развитие налогового законодательства. Приведенное нами описание эволюции подходов к осуществлению корректировок показало, что ВАС РФ рассматриваются, как правило, наиболее острые вопросы правоприменительной практики. Поскольку при принятии своих решений он не связан (в отличие от налоговых органов) какими-либо прагматическими соображениями, а сами решения, как правило, составляют наиболее разумный консенсус требований эффективности и справедливости, учет данных позиций в законотворческой деятельности, безусловно, идет на пользу российскому налоговому законодательству.

В то же время следует учитывать, что нами описана ситуация с разрешением лишь одного из множества проблемных вопросов, в отношении которых практика ВАС РФ фактически предопределяла реформирование налогового законодательства, хотя мы несколько не преувеличим, если скажем, что на сегодняшний день эта практика является одним из основных ориентиров для реформирования данного законодательства.

С учетом сделанного вывода полагаем, что наиболее актуальным направлением исследований в обозначенной сфере является изучение правовых позиций ВАС РФ по самым резонансным проблемам применения российского налогового законодательства с целью выявления универсальных подходов к разрешению функционального конфликта налоговых норм (“эффективность – справедливость”), применявшихся судом. Выявление

подобных подходов и их дальнейшее закрепление на уровне основных начал законодательства о налогах и сборах позволит обеспечить повышение эффективности функционирования налоговой системы без снижения (а возможно – и с повышением) степени ее справедливости.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) : федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.
4. О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость : постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 // Собрание законодательства РФ. – 2012. – № 3. – Ст. 417.
5. Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость : постановление Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 50. – Ст. 4896.
6. Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2012 № 18-П.
7. Постановление Конституционного Суда РФ от 01.03.2012 № 6-П.
8. Постановление Конституционного Суда РФ от 22.06.2009 № 10-П.
9. Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 № 5-П.
10. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 26.06.2012 № 16370.
11. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 07.02.2012 № 11637/11.
12. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22.12.2009 № 11175/09.
13. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 03.06.2008 № 615/08.
14. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 04.03.2008 № 14227/07.
15. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.10.2005 № 4047/05.
16. Письмо Министерства финансов РФ от 03.09.2012 № 03-07-15/120.
17. Письмо Министерства финансов РФ от 01.04.2010 № 3-0-06/63.
18. Письмо Министерства финансов РФ от 03.11.2009 № 03-07-09/53.
19. Письмо Министерства финансов РФ от 26.07.2005 № 03-04-11/178.
20. *Майбуров И. А.* Теория налогообложения: продвинутый курс : учеб. для магистрантов, обуч. по спец. “Финансы и кредит”, “Бухгалтерский учет, анализ и аудит” / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с.
21. Отчет 1-НМ за 2012 год [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/otchet_svod/4001025.
22. *Стиглиц Дж. Ю.* Экономика государственного сектора / Дж. Ю. Стиглиц ; пер. с англ. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 720 с.
23. *Якобсон Л. И.* Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика : учеб. для вузов / Л. И. Якобсон ; Европейская комиссия ЕС (Tacis). – М. : ГУ ВШЭ, 2000. – 367 с.