



МИНФИН РОССИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА
УПРАВЛЕНИЕ
ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ
по г. МОСКВЕ

(УФНС России по г. Москве)

ул. Б. Тульская, 15, г. Москва, 115191
Телефоны: (495) 958-25-40, (495) 957-64-10
Факс (495) 958-25-58

www.f77.nalog.ru

31 АЕН 2010 № д-19/138273

На № _____

Инспекция ФНС России № 24
по г. Москве

Управлением Федеральной налоговой службы по г. Москве (далее - Управление) получена апелляционная жалоба ООО (далее - Заявитель) (вх. от 01.12.2010 № 177975-и) на решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 24 по г. Москве (далее - Инспекция) от 13.11.2010 № 18/9937 о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее - решение № 18/9937), от 13.11.2010 № 18/1454 об отказе полностью суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению (далее - решение № 18/1454).

Из представленных материалов следует, что Инспекцией проведена камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации Заявителя по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС) за 1 квартал 2010 года, в которой заявлено право на возмещение налога на добавленную стоимость в сумме 6 685 273,00 руб.

По результатам налоговой проверки Инспекцией вынесено решение № 18/9937 о привлечении Заявителя к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), за неуплату (неполную) уплату НДС в виде взыскания штрафа в размере 4 882 322,00 руб.

Указанным решением налогоплательщику предложено уплатить недоимку по НДС в сумме 24 411 610,00 руб., сумму штрафа, пени.

Также решением № 18/1454 Заявителю отказано в возмещении НДС в сумме 6 685 273,00 руб.

Заявитель, полагая, что решения №№ 18/9937, 18/1454 являются необоснованными в части отказа в возмещении суммы НДС в размере 6 604 981,00 руб., доначисления НДС в сумме 24 411 610,00 руб., начисления пени по НДС в сумме 1 010 641,00 руб., штрафных санкций в размере 4 882 322,00 руб., в порядке, предусмотренном статьей 101.2 Кодекса, обратился с апелляционной жалобой в Управление.

При этом в материалах жалобы Заявитель указывает на то, что он не обжалует правомерность применения ставки 0 процентов по НДС в размере 513 954,59 руб. и отсутствие права на вычет в размере 80 291,95 руб.

Управление, рассмотрев доводы Заявителя, исследовав и оценив представленные материалы, сообщает следующее.

Согласно пункту 2 статьи 101.2 Кодекса в апелляционном порядке путем подачи апелляционной жалобы может быть обжаловано решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, не вступившие в законную силу. При этом статья 101.2 Кодекса не предусматривает апелляционного порядка обжалования решения об отказе в возмещении суммы НДС, вынесенного в порядке статьи 176 Кодекса.

Таким образом, жалоба на решение № 18/1454 рассматривается в порядке, установленном главой 19 Кодекса, как на вступившее в законную силу решение.

В ходе налоговой проверки установлено, что Заявитель в I квартале 2010 года приобрел различные товары (фрукты, овощи) на территории других стран (Республика Молдова, Нидерланды и др.), осуществляя импорт указанных товаров на территорию Российской Федерации через Калужскую таможню. В дальнейшем Заявитель реализовал импортируемые товары (фрукты, овощи) в адрес российских покупателей

Основанием получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды явились установленные Инспекцией факты занижения Заявителем налоговой базы по НДС в связи с осуществлением реализации свежих яблок при отклонении более чем на 20 % в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по данным товарам в течение нецелозначительного периода времени и в пределах одного налогового периода, в связи с чем Инспекцией в соответствии с подпунктом 4 пункта 2 статьи 40 Кодекса произведен перерасчет стоимости реализации яблок и доначислен НДС за I квартал 2010 года в размере 24 411 610,00 руб.

Кроме того, мероприятиями налогового контроля в отношении покупателей Заявителя установлено, что многие из них имеют признаки фирм-однодневок, по адресу государственной регистрации не находятся и не исполняют обязанность по уплате налогов в бюджет.

Анализ бухгалтерского баланса за 2009 год и I квартал 2010 года Инспекцией установлено, что дебиторская задолженность составляет 98 процентов от всей валюты баланса, то есть оплата за поставленный товар происходит формально малыми долями в безналичном порядке.

В ходе налоговой проверки установлено, что согласно ответу Калужской таможни средний уровень цен при ввозе на запрашиваемый товар в I квартале 2010 года составляет 0,46 долларов США. Таким образом, из обжалуемых решений следует, что цена реализации в адрес недобросовестных контрагентов в 1,8 раз меньше цены, по которой Заявитель реализует яблоки добросовестной организации, а также на 42 % ниже среднего уровня цен по данным таможенного органа.

Совокупность вышеизложенных фактов позволила Инспекции сделать вывод о получении Заявителем необоснованной налоговой выгоды, выразившейся в уменьшении налоговых обязательств путем совершения операций, целью которых

являлась минимизация налоговых платежей, а также незаконное возмещение НДС из бюджета.

Согласно обжалуемым решениям перерасчет стоимости товара осуществлен Инспекцией исходя из максимальной цены реализации Заявителем оптом свежих яблок своим контрагентам (17,80 руб. за кг. без НДС).

Заявитель не согласен с доводами Инспекции, ссылаясь в материалах жалобы на то, что определение налоговой базы и исчисление соответствующих сумм налога за I квартал 2010 года осуществлены Заявителем в строгом соответствии с порядком, установленным главой 21 Кодекса. По мнению налогоплательщика, довод налогового органа о том, что для определения рыночной стоимости реализуемых Заявителем товаров (яблок) может быть использована информация Калужской таможни о среднем уровне цен на ввозимые товары (яблоки) из Республики Молдова является неправомерным ввиду того, что указанная информация не может быть использована в качестве официального источника информации о рыночных ценах. Кроме того, налоговым органом при определении рыночной стоимости товаров (яблоки) не учтены требования к порядку определения рыночных цен, установленному статьей 40 Кодекса, а именно: налоговым органом не установлен идентичный (однородный) характер реализуемых товаров (яблок), неравномерно определена рыночная цена реализации яблок, поскольку за ее основу взята информация о максимальной цене реализации Заявителем яблок в размере 17,80 руб. за 1 кг, а не официальные источники информации о рыночных ценах на указанные товары.

В соответствии с пунктом 1 статьи 146 Кодекса объектом налогообложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 154 Кодекса налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено данной статьей, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

В соответствии с пунктом 1 статьи 40 Кодекса для целей налогообложения принимается цена товаров, работ, услуг, указанная сторонами сделки, если иное не предусмотрено данной статьей. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

При разрешении споров, связанных с определением цены товаров, работ, услуг для целей налогообложения, следует исходить из того, что указанная сторонами сделки цена может быть оспорена налоговым органом в случаях, перечисленных в пункте 2 статьи 40 Кодекса, а именно:

- по сделкам между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при понижении (повышении) более чем на 20 % от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам в пределах непродолжительного периода времени;
- при совершении внешнеторговых сделок.

Пунктом 3 статьи 40 Кодекса установлено, что в случае, когда цена товара (работы, услуги), применяемая в контролируемой сделке (пункт 2 статьи 40 Кодекса), отклоняется в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночных цен идентичных товаров (пункт 6 статьи 40 Кодекса), а при их отсутствии – однородных товаров (пункт 7 статьи 40 Кодекса), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены, исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары.

Рыночные цены для целей налогообложения определяются в соответствии с пунктами 4-11 статьи 40 Кодекса. При этом рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях (пункт 4 статьи 40 Кодекса).

Согласно пункту 9 статьи 40 Кодекса при определении рыночных цен товара, работы или услуги учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при отсутствии – однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

В ходе налоговой проверки Инспекцией установлено, что при реализации Заявителем товара (яблоки) имеют место случаи реализации в адрес покупателей товара по цене меньшей, чем указано Калужской таможней. Реализация товара осуществлялась Заявителем юридическим лицам на территории г. Москвы без предварительной оплаты, товар реализуется оптом «фурами» по 1-2 автомобиля в день на Покровском рынке по ценам от 9,32 руб. до 17,80 руб. Таким образом, Инспекцией установлено отклонение от стоимости реализуемых Заявителем товаров (яблок) в адрес покупателей

более чем на 20 % (разница между максимальной и минимальной ценами).

Как следует из обжалуемых решений, сопоставление стоимости осуществлено Инспекцией в отношении идентичных товаров (яблоки свежие), перевозчик – организация поставщик, весь товар реализован в течение одного периода (квартал), условия реализации сопоставимы для всех сделок (реализация с «колес» и с машины поставщика, место сделки – Покровский оптовый рынок, одинаковые условия оплаты, условия в соответствии с договорами также являются одинаковыми для всех покупателей).

При этом обжалуемое решение не содержит сведения о ввозимых Заявителем на территорию Российской Федерации товарах и анализ заключенных договоров

поставки (ассортимент, закупочные цены, фактор сезонности, имеющий влияние на формирование стоимости указанных товаров).

Вместе с тем, в материалах жалобы, Заявитель указывает, что импортируемые товары (яблоки и др.) приобретались Заявителем от иностранных поставщиков из различных государств (Польша, Греция, Молдова и др.), соответственно, по различным закупочным ценам.

Таким образом, обжалуемое решение не содержит доказательств, свидетельствующих об отклонении цен по сделкам Заявителя более чем на 20 процентов в отношении идентичности (однородности) товаров.

Вместе с тем, в Определении от 28.06.2010 № ВАС-8149/10 Высший Арбитражный Суд Российской Федерации указал, следующее: «признавая решение Инспекции недействительным, судебные инстанции пришли к выводу, что налоговый орган не обеспечил соблюдение установленного статьей 40 Кодекса порядка определения цен на идентичные (однородные) товары в сопоставляемых условиях. Доказательства наличия согласованных, взаимосвязанных действий, направленных на уменьшение налоговой базы, отсутствуют. Доказательства того, что хозяйственные операции между обществом и контрагентами реально не совершались, не представлены».

В Информационном письме Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 указано, что согласно статье 40 Кодекса налоговому органу следовало установить уровень рыночных цен на идентичную (однородную) продукцию и доначислить налоги только по тем сделкам ответчика, цены по которым отклоняются от рыночных более чем на 20 %.

Уровень рыночных цен налоговым органом не исследовался и не устанавливался, в связи с чем представленный в суд перерасчет сумм налогов, подлежащих уплате ответчиком, не основан на законе».

Пунктом 11 статьи 40 Кодекса предусмотрено, что при определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках.

При этом Кодексом не определен перечень официальных источников информации о рыночных ценах. Однако при определении рыночных цен может быть использована информация о ценах, опубликованная в официальных изданиях, в частности, органов, уполномоченных в области статистики, ценообразования.

Как следует из обжалуемых решений, исследование предложения рыночной цены на аналогичные товары из официальных источников Инспекцией не производилось. Перерасчет налоговой базы осуществлен исходя из максимальной цены реализованного Заявителем товара.

Вместе с тем, исходя из положений статьи 40 Кодекса и анализа сложившейся судебной практики, следует, что признание в качестве рыночной наиболее высокой цены реализации товара самим налогоплательщиком является неправомерным в силу положений статьи 40 Кодекса. (Указанная позиция изложена, в частности, в Постановлении ФАС Поволжского округа от 25.08.2009 № А57-23187/2008).

Таким образом, Инспекцией нарушены принципы определения рыночной цены, закрепленные в статье 40 Кодекса, в связи с чем НДС начислен необоснованно.

При таких обстоятельствах решения №№ 18/9937, 18/1454 в обжалуемой части не могут быть признаны обоснованными и подлежат отмене.

Учитывая вышеизложенное и руководствуясь пунктом 2 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации, Управление Федеральной налоговой службы по г. Москве изменяет решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 24 по г. Москве от 13.11.2010 № 18/9937 о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, от 13.11.2010 № 18/1454 об отказе полностью суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, путем отмены доначислений по НДС в связи с реализацией товара на территории Российской Федерации, с последующим перерасчетом суммы штрафа, пени; в остальной части оставляет решения Инспекции без изменения, а жалобу Заявителя без удовлетворения.

Одновременно Управление утверждает решение Инспекции Федеральной налоговой службы № 24 по г. Москве от 13.11.2010 № 18/9937 о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, с учетом внесенных изменений, и признает его вступившим в законную силу.

**Руководитель Управления
государственный советник
Российской Федерации 3 класса**



Л.В. Воробьева