

Вычет НДС: равенство налогообложения и единство бюджета?

Сейчас в НК РФ действует норма, согласно которой налогоплательщики, получающие средства на приобретение товаров (работ, услуг) и восстанавливающие НДС из федерального бюджета, поставлены в неравные условия по сравнению с теми, кто получает средства из других бюджетов бюджетной системы РФ. Автор статьи приводит аргументы в защиту равенства прав налогоплательщиков

В случае если затраты налогоплательщика на приобретение товаров (работ, услуг) полностью или частично компенсированы за счет субсидий, выделенных из федерального бюджета, налогоплательщик обязан восстановить ранее принятый к вычету НДС по ним в части поступивших субсидий (подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ).

При этом суммы налога, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), а учитываются в составе прочих расходов (ст. 264 НК РФ).

Восстановление сумм налога производится в том же налоговом периоде, в котором получены суммы предоставляемых субсидий.

Таким образом, Кодекс устанавливает различие в обязанностях налогоплательщиков в отношении ранее принятого к вычету НДС в зависимости от уровня бюджета бюджетной системы РФ, являющегося источником получаемых налогоплательщиками субсидий.

Бюджетная система РФ функционирует на общих принципах, установленных главой 5 Бюджетного кодекса РФ, первый из которых – принцип единства бюджет-



Е.А. Еременко,

АУДИТОР ЗАО

«АФ „УРАЛЬСКИЙ
СОЮЗ“»

E-MAIL:

nalogoved@nalogoved.ru

ной системы РФ (ст. 29 БК РФ). Этот принцип основан на взаимодействии бюджетов всех уровней, поскольку они составляют консолидированный бюджет РФ и являются частью финансовой системы РФ¹.

Субсидии производителям товаров, работ, услуг – одна из форм бюджетных ассигнований (ст. 69 БК РФ). Субсидии предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе на конкретные цели (п. 1 ст. 78 БК РФ). Экономическая сущность субсидий заключается в финансировании целевых расходов – такой вывод вытекает из определений субсидий (ст. 132, 138.1, 139 БК РФ).

При определении порядка исчисления налогов в российском налоговом праве также действует ряд принципов, в том числе общеправовых. Так, принцип юридического равенства закреплен в пункте 1 статьи 1 НК РФ в следующем виде: «Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога».

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ в целях обеспечения регулирования налогообложения в соответствии с Конституцией РФ принцип равенства требует учета фактической способности к уплате налога исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности². Принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить установленные законом налоги и сборы предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов.

Конституционный Суд РФ также определил, что равенство в налогообложении понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда

¹ См.: Арзуманова Л.Л., Артемов Н.М., Ашмарина Е.М. и др. Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации (постатейный) / под ред. Е.Ю. Грачевой. – М.: «Проспект», 2009.

² См.: Постановление КС РФ от 04.04.1996 № 9-П.

определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование. Налогоплательщики, особенно если это плательщики налога на доходы физических лиц, при одинаковой платежеспособности должны нести равное бремя налогообложения³.

Здесь можно возразить, что, поскольку НДС зачисляется в доход федерального бюджета по нормативу 100 процентов, законодатель, возможно, считает экономически не эффективным возмещать НДС из федерального бюджета, если источником его оплаты являются средства этого же бюджета.

На данное возражение можно привести следующий аргумент. Сбалансированность бюджетов бюджетной системы РФ обеспечивается, в частности, путем осуществления федеральным бюджетом межбюджетных трансфертов бюджетам субъектов РФ. Концентрация налогов в федеральном бюджете вовсе не означает, что налоговые доходы не «перетекают» в бюджеты субъектов РФ в виде дотаций, субсидий или субвенций. К тому же достижение эффективности использования бюджетных средств не может идти вразрез с действующими принципами права.

На наш взгляд, норма подпункта 6 пункта 3 статьи 170 НК РФ ставит в неравное положение налогоплательщиков, получающих субсидии из бюджетов бюджетной системы РФ. То, что указанная норма позволяет учесть восстановленный НДС в составе расходов при расчете налога на прибыль организаций, не устраняет сложившееся неравенство.

Расходы в виде сумм НДС в части поступивших субсидий не являются необходимыми для налогоплательщиков при расчете налога на прибыль организаций, поскольку сами субсидии покрывают частично или пол-

**Принцип
РАВЕНСТВА
ТРЕБУЕТ УЧЕТА
ФАКТИЧЕСКОЙ
СПОСОБНОСТИ
К УПЛАТЕ НАЛОГА
ИСХОДЯ ИЗ
ПРИНЦИПОВ
СПРАВЕДЛИВОСТИ
И СОРАЗМЕРНОСТИ**

ностью расходы (убытки) налогоплательщиков и выравнивают их экономическое положение.

Кроме того, норма подпункта 6 пункта 3 статьи 170 НК РФ противоречит правовой природе НДС как косвенного налога с налоговым вычетом. Условия применения вычетов по НДС определенно устанавливают зависимость права налогоплательщика на налоговый вычет от его обязанности уплатить налог в бюджет. Такой вывод следует из анализа норм статей 170–172 НК РФ. Если деятельность налогоплательщика подлежит обложению налогом на добавленную стоимость, соответственно, предъявленный НДС подлежит вычету. Случаи восстановления НДС, установленные НК РФ, в целом подтверждают данный вывод. Исключение составляет только получение субсидий из федерального бюджета как еще один случай, когда суммы НДС, принятые к вычету, восстанавливаются.

Полагаем, что в сложившейся ситуации необходимо привести нормы подпункта 6 пункта 3 статьи 170 НК РФ в соответствие с принципом равенства налогообложения, установив данное правило в отношении субсидий независимо от уровня бюджета бюджетной системы либо исключив его как не соответствующее указанному принципу.

[Ключевые слова: «НДС» – «возврат из бюджета» – «расходы» – «бюджетные средства» – «принципы налогообложения» – «налоговый вычет»]

³ См.: Постановление КС РФ от 13.03.2008 № 5-П.