

Нейтральность и справедливость налогообложения при применении экспортерами налоговых вычетов по НДС

В отношении восстановления сумм НДС, ранее принятого к вычету, в настоящее время не существует единого подхода: Кодексом порядок четко не определен, а разъяснения Минфина России нарушают принципы равенства налогообложения. Автор статьи предлагает рекомендации по решению проблемы

В случае дальнейшего использования товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, для производства продукции, реализация которой облагается по нулевой ставке, налогоплательщики могут восстановить суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету (подп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Восстановление сумм НДС производится в налоговом периоде, в котором осуществляется отгрузка товаров, выполнение работ, оказание услуг, облагаемые по ставке 0%. Восстановленные суммы можно опять предъявить к вычету на момент определения налоговой базы (ст. 167 НК РФ)¹.

При этом порядок восстановления НДС, ранее принятого к вычету, в случае осуществления налогоплательщиком операций, облагаемых НДС как по ставкам 18% и 10%, так и по ставке 0%, Налоговым кодексом РФ четко не определен.

Из буквального прочтения нормы подпункта 5 пункта 3 статьи 170 НК РФ следует, что если налогоплательщик использовал основное средство для осуществления деятельности, облагаемой по нулевой ставке, ему необходимо восстановить НДС, ранее принятый к вычету по данному основному средству. В дальнейшем налогоплательщик вправе принять восстановленную сумму НДС к вычету в том квартале, в котором будет собран полный пакет документов, подтверждающих применение нулевой ставки НДС (п. 9 ст. 167 НК РФ).

Однако при последующем использовании основного средства в экспортной деятельности в квартале, в котором произведена отгрузка товаров на экспорт, налогоплательщик вновь будет вынужден восстанавливать принятые к вычету суммы НДС по рассматриваемому основному средству, а затем опять принимать их к вычету в описанном порядке. И так до тех пор, пока налогоплательщик не перестанет использовать это основное средство в деятельности, облагаемой НДС по нулевой ставке.

Таким образом, начиная с 1 октября 2011 г. у налогоплательщиков, работающих на экспорт и приобретающих для такой деятельности основные средства, появилась необходимость ведения обособленного учета этих основных средств в части подтверждения вычетов по НДС, поскольку процедура вычета по основным средствам, определенная в подпункте 5 пункта 3 статьи 170 НК РФ, требует такого учета.

В то же время действует норма пункта 10 статьи 165 НК РФ, в соответствии с которой порядок определения суммы НДС, относящейся к товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для производства и (или)

реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по нулевой ставке, устанавливается в принятой налогоплательщиком учетной политике для целей налогообложения.

В письмах² Минфина России разъясняется: положения подпункта 5 пункта 3 статьи 170 НК РФ о восстановлении принятых к вычету сумм НДС при дальнейшем использовании приобретенных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, для осуществления операций, облагаемых по нулевой ставке НДС, не изменяют для налогоплательщиков, применяющих нулевую ставку на постоянной основе, установленный НК РФ порядок принятия к вычету соответствующих сумм налога и распространяются на товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, приобретенные для осуществления операций, облагаемых НДС по ставкам 18% и 10%, но в последующем используемые в том числе для операций, подлежащих налогообложению по нулевой ставке.

Однако, по нашему мнению, такое толкование ведет к нарушению принципа равенства налогообложения.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ³ 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 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 налогообложения.

В своих разъяснениях Минфин России пошел еще дальше и сам определил учетную политику налогоплательщика, лишив его тем самым права выбора: «Применительно к порядку восстановления налога на добавленную стоимость, установленному пунктом 5 статьи 170 Кодекса, расчет этого налога, подлежащего восстановлению по основным средствам, производится исходя из суммы налога, принятой к вычету, в той доле, в которой основные средства используются при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по нулевой ставке налога, и пропорционально остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

...в случае дальнейшего использования основных средств в операциях, облагаемых по нулевой ставке, суммы налога, принятые к вычету на основании указанного абзаца подпункта 5 пункта 3 статьи 170 Кодекса, повторному восстановлению не подлежат»⁴.

В связи с неоднозначным толкованием рассматриваемой нормы НК РФ, на наш взгляд, налогоплательщику необходимо самостоятельно принять решение о том, будет ли он восстанавливать всю сумму НДС, ранее принятую к вычету по основным средствам, или восстановит ее в части, рассчитанной в соответствии с порядком, утвержденным в учетной политике. Такая сумма может быть определена, например, пропорционально выручке или себестоимости продукции, реализованной на экспорт, к общему объему выручки или себестоимости.

Что касается налогоплательщиков, применяющих нулевую ставку на постоянной основе, а также налогоплательщиков, для которых методология учета, предложенная финансистами, наиболее приемлема, они могут воспользоваться разъяснениями главного финансового ведомства, поскольку в этом случае выполнение рекомендаций Минфина России является обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения (подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ).

¹ См.: письмо Минфина России от 06.12.2011 № 03-07-08/343.

² См.: письма Минфина России от 06.04.2012 № 03-03-06/1/185, от 20.02.2012 № 03-07-08/42, от 07.02.2012 № 03-07-08/31, от 28.12.2011 № 03-07-08/366, от 22.12.2011 № 03-07-08/355.

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

⁴ Письма ФНС России от 14.06.2012 № ЕД-4-3/9782@ и от 01.06.2012 № 03-07-15/56.