



**ЗАРИПОВ
ВАДИМ МАРАТОВИЧ**

руководитель
аналитической
службы юридической
компании «Пепеляев
Групп»

ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ НДС — Льгота или бремя?

На основе понимания налоговой льготы как освобождения от налога с полученной экономической выгоды автор приходит к выводу, что предусмотренные Налоговым кодексом РФ освобождения от НДС являются льготой только в случае реализации неплательщику НДС. Существующее правовое регулирование нарушает принципы экономического основания налога и нейтральности НДС.

Ключевые слова: экономическое основание налога, налоговая льгота, НДС, принцип нейтральности

Налоговым органам предоставлено право при проведении камеральных налоговых проверок истребовать у налогоплательщиков документы, подтверждающие право налогоплательщиков на налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ). Однако на практике возникают разногласия и споры о том, можно ли считать льготой освобождение от НДС и связанные с ним последствия.

Версия ВАС РФ

Показательным примером такого спора стало дело, рассмотренное в 2012 г. Президиумом ВАС РФ¹. Суд пришел к выводу, что налогоплательщик не обязан подтверждать право на освобождение операций по реализации земельных участков от налогообложения (подп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ) в ходе камеральной проверки, поскольку такое освобождение не относится к налоговой льготе: «Отсутствие у налогоплательщика обязанности исчислять и уплачивать в бюджет налог на добавленную стоимость с операций по реализации земельных участков (долей в них) прямо предусмотрено нормами налогового законодательства и в силу статьи 56 Кодекса не является льготой. Такая реализация, не признаваемая объектом обложения налогом на добавленную стоимость, не учитывается при формировании налоговой базы по указанному налогу, в то время как налоговые льготы согласно статье 56 Кодекса применяются только в отношении отдельных категорий налогоплательщиков».

Если попытаться выделить критерии, которыми руководствовался Суд при принятии решения, то можно назвать только один: применение освобождений «в отно-

¹ Постановление Президиума ВАС РФ от 18.09.2012 № 4517/12.



VADIM M. ZARIPOV

Head of Analytical Department
at Pepeliaev Group

EXEMPTION FROM VAT: A BENEFIT OR A BURDEN?

On the basis of the idea that a tax benefit is a tax exemption on the received economic profit, the author concludes that VAT exemptions envisaged in the Russian Tax Code may be treated as benefits only if the goods are sold to persons exempt from VAT. The current legal regulations violate the principles of economic basis of tax and the neutrality of VAT.

Keywords: economic basis of tax, tax benefit, VAT, principle of neutrality

шении отдельных категорий налогоплательщиков». Такой же подход изложен в п. 14 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» (далее — Постановление № 33).

Предложенное Судом понимание имеет законные основания в виде п. 1 ст. 56 НК РФ (согласно которому под льготами понимаются преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов), а также многочисленных решений Конституционного Суда РФ об адресном характере налоговых льгот².

² См.: Определения КС РФ от 20.03.2014 № 509-О, от 20.02.2014 № 265-О, от 17.06.2013 № 905-О, от 14.05.2013 № 689-О, от 25.02.2013 № 298-О, от 17.01.2013 № 35-О, от 17.01.2013 № 123-О, от 24.12.2012 № 2261-О, от 17.07.2012 № 1338-О, от 28.06.2012 № 1250-О, от 19.06.2012 № 1086-О, от 15.05.2012 № 809-О, от 03.04.2012 № 600-О, от 22.03.2012 № 406-О-О, от 02.11.2011 № 1478-О-О, от 05.07.2011 № 879-О-О, от 24.02.2011 № 171-О-О, от 17.06.2010 № 904-О-О, от 23.03.2010 № 447-О-О, от 26.01.2010 № 153-О-О, от 16.07.2009 № 936-О-О, от 19.05.2009 № 757-О-О, от 03.04.2009 № 480-О-О, от 07.02.2008 № 226-О-О, от 17.07.2007 № 544-О-О, от 20.11.2003 № 392-О, от 05.06.2003 № 275-О, от 26.05.2011 № 610-О-О, от 24.02.2011 № 189-О-О, от 24.02.2011

Однако утверждение, что льготы по налогам и сборам — это преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов, хотя и формально-юридически верно, но сути налоговых льгот не отражает.

В большинстве случаев нормы об освобождении от уплаты налогов вообще не содержат указания на категории плательщиков. Например, вряд ли предусмотренный в подп. 3 п. 1 ст. 220 НК РФ имущественный налоговый вычет на приобретение жилья можно не признать льготой, несмотря на то что категория «льготников» не определена³. Иное понимание означает, что освобождения, предоставляемые всем плательщикам, у которых фактически имеются основания для освобождения от уплаты налога, т.е. когда законодательно не определена категория, не

№ 197-О-О, от 27.01.2011 № 96-О-О, от 27.01.2011 № 23-О-О, от 25.11.2010 № 1557-О-О, от 25.11.2010 № 1550-О-О, от 17.06.2010 № 823-О-О, от 27.05.2010 № 731-О-О, от 16.01.2009 № 81-О-О, от 14.10.2004 № 311-О, от 22.01.2004 № 3-О, от 22.01.2004 № 40-О, от 20.11.2003 № 396-О, от 05.06.2003 № 271-О.

³ В Постановлении от 01.03.2012 № 6-П и Определении от 15.05.2012 № 809-О КС РФ признает льготный характер этой нормы.

являются льготами (а это подавляющее число освобождений).

В Постановлении № 33 предложено именовать такие «иные» освобождения специальными правилами налогообложения соответствующих операций. Однако вряд ли можно согласиться с толкованием, которое объясняет ситуацию путем введения нового неопределенного термина. Определение одного неизвестного через другое неизвестное (*ignotum per ignotum*) — опасная логическая ошибка⁴. Выглядит довольно странным, что законодатель, дав определение налоговых льгот, «проглядел» наличие так называемых специальных правил налогообложения соответствующих операций, которых во много раз больше, чем норм об освобождении от налогообложения, предусматривающих категорию плательщиков.

Впрочем, ограничительное толкование налоговой льготы в п. 14 Постановления № 33 следует признать оправданным с точки зрения цели такого толкования, ведь вопрос возник в связи с применением налоговыми органами властного полномочия — права на истребование документов в ходе налогового контроля. В такой ситуации необходимо учитывать дозволительный тип правового регулирования публичных отношений «запрещено все, что прямо не разрешено»⁵. Указав в ст. 56 НК РФ на категорию плательщиков как на один из обязательных признаков льготы, законодатель тем самым определил пределы полномочий налоговых органов при проведении камеральной проверки.

Налоговая льгота — это нормативно установленное освобождение организации или физического лица от уплаты налога с полученной экономической выгоды⁶.

Следовательно, для отнесения конкретного освобождения от НДС к льготе необходимо выявлять, приводит

⁴ Например, термин «фискальный сбор», конъюнктурно введенный в оборот КС РФ в Определении от 10.12.2002 № 284-О, привел к распространению ни на чем не основанного мнения, что фискальный сбор — это нечто третье (внешнее) по отношению к налогам и сборам.

⁵ См., напр.: Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. М., 2005. С. 69; Шумилов В.М. Введение в правовую систему ФРГ. М., 2001. С. 36.

⁶ Подробнее о понятии налоговой льготы см.: Зарипов В.М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот // Закон. 2014. № 2.

ли оно к тому, что, несмотря на наличие в конкретной ситуации добавленной стоимости (как соответствующего вида облагаемой экономической выгоды), налог не взимается (налоговая нагрузка снижается по сравнению с обычным).

Статья 149 НК РФ: проверка на льготность

Наибольшие сложности возникают при определении природы освобождений от НДС, предусмотренных п. 2 ст. 149 «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)» НК РФ. В соответствии с п. 5 этой статьи налогоплательщик вправе в заявительном порядке отказаться от освобождения от налогообложения предусмотренных в ее п. 3 операций. На основании этой нормы специалистами делается вывод, что в 35 различных случаях, предусмотренных п. 2 той же статьи, налогоплательщик не вправе отказаться от освобождения: оно носит императивный характер⁷.

Данная норма рассматривается в науке и практике⁸ как специальная по отношению к норме ст. 56 НК РФ о том, что налогоплательщик вправе отказаться от использования предоставленного законодателем преимущества в виде льготы, если во второй части Кодекса не предусмотрен особый порядок применения той или иной льготы⁹.

В связи с этим А.В. Демин даже предлагает пересмотреть понимание использования льготы как права налогоплательщика, закрепленного в подп. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ, и сделать оговорку о том, что в случаях, когда

⁷ См.: Демин А.В. Диспозитивные нормы налогового права (общие подходы и отраслевая специфика) // Современное право. 2009. № 8; Авдеев В.В. Налог на добавленную стоимость: условия применения льгот по НДС, отказ, когда он возможен или обязателен // Налоги. 2012. № 37; Хабарова Л.П. Учетная политика организаций 2010 года // Бухгалтерский бюллетень. 2009. № 11–12.

⁸ См.: Имыкшенова Е.А. Особенности льгот по НДС // Вестник ВАС РФ. 2008. № 6; Определение КС РФ от 05.02.2004 № 43-О.

⁹ Учитывая, что неотражение льготы в декларации не лишает налогоплательщиков права на использование такой льготы в дальнейшем, данная норма практического смысла не имеет. С логической точки зрения «предложение, от которого нельзя отказаться» вообще не может претендовать на звание льготы, в связи с чем данная норма должна быть исключена из законодательства.



отказ от использования льготы или приостановление ее использования налогоплательщиком законом не допускаются, использование такой льготы относится к обязанности налогоплательщика¹⁰.

В известном Определении от 07.11.2008 № 1049-О-О Конституционный Суд РФ исходит из понимания норм ст. 149 НК РФ как льгот. В Определении от 04.06.2013 № 966-О он отмечает, что в ст. 149 НК РФ предусмотрен перечень операций, освобожденных от налогообложения, когда товар (работа, услуга) реализуется конечным потребителям без выставления им суммы «НДС»¹¹: «Указанное регулирование следует рассматривать как способ предоставления участникам экономических отношений льгот при уплате налога на добавленную стоимость, направленных в том числе на создание благоприятных условий для развития той или иной сферы экономической деятельности. В таком случае цена товара (работы, услуги) для конечного потребителя снижается, а налогоплательщик относит долю „входного“ налога на добавленную стоимость (налога, уплаченного им поставщикам) на свои расходы в части, приходящейся на такие операции». Как указано выше, ВАС РФ квалифицирует некоторые из перечисленных в п. 2 ст. 149 НК РФ освобождений как налоговые льготы.

К признанию упомянутых в п. 2 ст. 149 НК РФ освобождений льготами склоняется Конституционный Суд РФ в своих определениях от 20.11.2003 № 392-О, от 20.11.2003 № 396-О и от 09.06.2005 № 287-О.

Однако однозначная квалификация их как налоговых льгот вряд ли возможна, но не по формальному признаку отсутствия в соответствующих нормах указания на отдельные категории налогоплательщиков, как это предложено в п. 14 Постановления № 33, а по существу.

Рассмотрим механизм исчисления НДС на примере подп. 22 п. 2 ст. 149 НК РФ, которым установлено освобождение от налогообложения обслуживания воздушных судов в российских аэропортах и российском

воздушном пространстве¹². И аэропорты, и авиакомпании — крупные организации и потому всегда являются плательщиками НДС¹³. Аэропорт несет значительные расходы на капитальные вложения (например, на реконструкцию аэровокзального комплекса), оплачивая «НДС» в составе цены подрядчикам и поставщикам. Также он оплачивает «НДС» в цене материальных ресурсов, приобретаемых для непосредственного обслуживания воздушных судов. Вследствие возобладавших мнений, официальных разъяснений и сложившейся правоприменительной практики (указанных ниже) освобождение от налогообложения фактически влечет невозможность выставить счет-фактуру с выделенным «НДС» и таким образом транслировать далее по цепочке сделок сумму налоговых вычетов¹⁴. В итоге это приводит к тому, что авиакомпании не имеют возможности принять к вычету значительные суммы «НДС», который, несомненно, содержится в цене экономически, но не выделен де-юре.

Это видно в приведенном ниже сравнительном расчете (для наглядности и простоты понимания принимается, что услуги аэропортом и авиакомпанией реализуются без наценки, т.е. добавленной стоимости, поскольку это не имеет значения).

Ситуация 1: обычный режим взимания НДС. Аэропорт приобретает услугу за 100 + 18 («НДС») руб. и реализует эту же услугу авиакомпании как облагаемую за 100 + 18 («НДС») руб.; та — тоже как облагаемую за 100 + 18 («НДС») руб.¹⁵ Очевидно, что добавленной стоимости нет, НДС = 0.

Ситуация 2: освобождение от НДС. Аэропорт приобретает услугу за 100 + 18 («НДС») руб., но, поскольку

¹⁰ Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. М., 2015. С. 87–88.

¹¹ Здесь и далее сумма «НДС», выделяемая в цене, указывается в кавычках, поскольку она является расчетной, условной, виртуальной величиной (показателем), а не налогом на добавленную стоимость, подлежащим уплате в федеральный бюджет.

¹² «Льготная» норма соседнего подп. 23 чуть не довела до банкротства ряд градообразующих предприятий, см.: Обращение Совета Федерации от 12.11.2008 № 388-СФ «К Председателю Правительства РФ В.В. Путину по вопросу о ситуации в судоремонтной отрасли» // СПС «КонсультантПлюс».

¹³ Физических лиц, владеющих воздушными судами, не следует принимать в расчет не только в силу их немногочисленности, но и потому, что освобождение вряд ли адресовано таким явно не нуждающимся в государственной помощи лицам.

¹⁴ Следует отметить, что возможность отнесения уплаченных продавцам сумм «НДС» к расходам при исчислении налога на прибыль на основании п. 2 ст. 170 НК РФ компенсирует налогоплательщикам максимум 20% «потерянного» вычета по НДС.

¹⁵ Без учета временно пониженной ставки на билеты (подп. 6 п. 2 ст. 164 НК РФ).

Различия в формировании НДС к уплате

Плательщик	Стадия расчета	Обычный режим НДС	Освобождение от НДС
Аэропорт	Приобретает	100 + 18	100 + 18
	Продает	100 + 18	118
	Добавленная стоимость	0	0
	НДС к уплате в бюджет	0	0
Авиакомпания	Продает	100 + 18	100 + 18
	Добавленная стоимость	0	0
	НДС к уплате в бюджет	0	18

услуга освобождается от налогообложения, продает за 118 руб. (не ниже, так как иначе окажется в убытке) авиакомпании, та — за 100 + 18 («НДС») руб. Добавленной стоимости у авиакомпании по-прежнему нет, но у нее возникает НДС к уплате в бюджет в размере 18 руб. Это не что иное, как пропавший у авиакомпании вычет, поскольку аэропорт не вправе выделять «НДС» в цене «необлагаемой» услуги¹⁶.

Данные ситуации представлены в таблице.

Возникновение суммы НДС к уплате в бюджет во второй ситуации приводит к завышенному обложению добавленной стоимости авиакомпаний¹⁷. Причина такого неадекватного налогообложения — возникающий в

связи с освобождением разрыв в цепочке начислений и вычетов, недопустимый с точки зрения методологии расчета НДС. Дело в том, что искусственный разрыв приводит к искажению механизма исчисления НДС, основанного на методе косвенного вычитания, называемого также методом зачета по счетам (инвойсным).

Эксперты МВФ указывают, что освобождение от НДС — это аберрация¹⁸, искажение самого понятия НДС, несовместимое с логикой функционирования НДС и способное разрушить всю систему этого налога¹⁹. По прямому, беспристрастному и явно разоблачающему признанию экспертов, освобождение может как уменьшить, так и увеличить итоговые бюджетные доходы — все зависит от того, где возникает разрыв в цепочке. Если освобождение от налога имеет место непосредственно перед конечной продажей, то доходы падают, потому что добавленная стоимость на конечной стадии оказывается освобождена от налога. Освобождение на какой-нибудь предыдущей

¹⁶ Аналогичные проблемы возникают и при применении ст. 145 НК РФ («Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика»), п. 2 ст. 146 НК РФ, согласно которому не признается объектом налогообложения ряд операций, а также п. 3 ст. 346.1 и п. 2 ст. 346.11 НК РФ, согласно которым организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога или на упрощенную систему налогообложения, не признаются плательщиками НДС. Возникают они и у плательщиков единого налога на вмененный доход (ЕНВД), не признаваемых плательщиками НДС в силу абз. 3 п. 4 ст. 346.26 НК РФ.

¹⁷ В свою очередь, завышенное налогообложение авиакомпаний приводит к завышению стоимости билетов для пассажиров, так как любые налоги коммерческая организация стремится переложить в цене на своих покупателей.

¹⁸ Отклонение от цели, приводящее к ошибкам и блужданию.

¹⁹ Данные экономисты отмечают и другие негативные экономические последствия освобождений от НДС — отказ от приобретения материальных ресурсов с «НДС», стремление налогоплательщиков к «самообеспечению» (это наглядно видно на примере банков) и постепенное «расползание» освобождения на предыдущие стадии экономического цикла.



стадии приводит к увеличению государственных доходов — в результате добавленная стоимость в действительности облагается более одного раза²⁰. Такой же точки зрения придерживаются Р. де ла Ферия и Р. Кревер в своей статье «*Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT*»²¹.

Конституционным Судом РФ было воспринято мнение о том, что освобождение от выделения «НДС» приводит к снижению цены и потому является налоговой льготой. Более того, по мнению Суда, невыделение «НДС» в счете-фактуре «повышает ценовую конкурентоспособность соответствующих товаров (работ, услуг)»²².

Во-первых, данное мнение не соответствует вышеуказанному определению льготы как налогового, а не ценового преимущества. Как отмечает Е.А. Имыкшенова, «такое преимущество имеет точное законодательное определение и выражается лишь в возможности не уплачивать ту или иную сумму НДС в бюджет»²³.

Во-вторых, это мнение основано на широко распространенном заблуждении: считается, что обложить налогом на добавленную стоимость — значит увеличить цену на сумму «НДС», и в этом проявляется природа НДС как косвенного налога. Так, по мнению С.Г. Пепеляева и Е.В. Кудряшовой, включение продавцом в подлежащую оплате покупателем цену суммы «НДС» обязательно в соответствии с налоговым законодательством — это отражает косвенный характер налога²⁴. На самом же деле обложение налогом на добавленную стоимость — это изъятие части добавленной стоимости в пользу государства²⁵, деление налогов на прямые и косвенные изначально условно²⁶, а переложение НДС на покупателя обеспечивается вовсе не сомнительной формулировкой п. 1 ст. 168 НК РФ о якобы императивном увеличении

цены на сумму «НДС», а выделением «НДС» в составе цены, что позволяет покупателю принять ее к вычету и тем самым уменьшить свои обязательства по НДС²⁷.

В-третьих, как следует из вышеприведенного сравнительного расчета, освобождение от НДС еще не означает, что цена может быть уменьшена именно на сумму «НДС». У продавца возможность снизить цену (причем за счет уменьшения собственной прибыли) настолько, чтобы полностью компенсировать потерю вычета покупателю, являющемуся плательщиком НДС, появляется только в случае значительного (соответственно выше 10 или 18%) размера добавленной стоимости по отношению к приобретаемым материальным ресурсам.

Наблюдающаяся все последние годы тенденция к снижению рентабельности экономических субъектов делает НДС-аберрацию для них все чувствительнее.

Беспрепятственное снижение цены продавцом возможно только в отношениях «бизнес — потребитель», т.е. в случае реализации неплательщику НДС.

Следует признать не соответствующим действительности вывод о том, что невыделение «НДС» в счете-фактуре повышает ценовую конкурентоспособность товаров (работ, услуг). На стадии реализации плательщику НДС освобождение вообще не имеет смысла и лишь препятствует действию принципа нейтральности НДС²⁸. Напротив, именно выделение «НДС» в цене способствует его переносу на покупателя, т.е. никакого дополнительного облегчения и не требуется.

По словам С.Г. Пепеляева и Е.В. Кудряшовой, освобождения от НДС — пример «невыгодных» налоговых льгот, они оправданны только на этапе реализации конечному покупателю (т.е. потребителю)²⁹.

²⁰ Эбрилл Л., Кин М., Боден Ж.-П. и др.. Современный НДС. М., 2003. С. 100, 101, 103, 121.

²¹ URL: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2273111 (дата обращения: 12.02.2016).

²² Определение КС РФ от 07.11.2008 № 1049-О-О.

²³ Имыкшенова Е.А. Указ. соч.

²⁴ Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения: учеб. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2015. С. 62.

²⁵ См.: постановления Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П, от 01.07.2015 № 19-П.

²⁶ См.: Бен Дж. Терра. Введение в налог на добавленную стоимость в ЕС. Paris: OECF, 1995. С. 9.

²⁷ Подробнее см.: Зарипов В.М. НДС всегда в цене! // Налоговед. 2013. № 6.

²⁸ О праве на вычет как проявлении принципа нейтральности НДС см.: Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности НДС и подходы судебной практики // Закон. 2014. № 4.

²⁹ Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Указ. соч. С. 86–87.

|| Таким образом, на всех стадиях, кроме потребления, освобождение от НДС становится механизмом скрытого переложения налоговой нагрузки на покупателя³⁰; действительно льготой освобождение от НДС является только в случае реализации неплательщику НДС.

Невозможность продавца транслировать сумму вычетов по НДС далее по цепочке сделок приводит к стремлению налогоплательщиков избежать освобождения, ведь они рискуют потерять своих потенциальных покупателей, не желающих нести повышенную налоговую нагрузку. Это приводит к попыткам налогоплательщиков выставить счета-фактуры и тем самым предъявлять покупателям «НДС» в цене.

Надо признать, что такие попытки имеют вполне законные основания. Пункт 1 ст. 168 НК РФ не оговаривает, что налогоплательщик обязан выделить «НДС» в цене только при облагаемой реализации товаров (работ, услуг). Кроме того, из п. 3 ст. 169 НК РФ можно сделать вывод, что при совершении необлагаемых операций налогоплательщик не обязан, но вправе выставить покупателю счет-фактуру с выделенной в нем суммой «НДС». В Постановлении от 03.06.2014 № 17-П Конституционный Суд РФ даже отметил, что обязанность по выставлению счета-фактуры, как следует из ст. 168 НК РФ, распространяется на всех плательщиков НДС в качестве безусловного требования.

В Определении от 07.11.2008 № 1049-О-О Конституционный Суд РФ указывает, что выставление покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога в отношении необлагаемых операций допускает и п. 5 ст. 173 НК РФ. Суд пришел к выводу, что тем самым федеральный законодатель предусмотрел в отношении необлагаемых операций возможность выбора наиболее оптимального способа организации экономической деятельности и налогового планирования: налогоплательщик вправе либо сформировать цену без учета сумм «НДС» и, соответственно,

без выделения этих сумм в выставляемых покупателю счетах-фактурах, либо выставить контрагенту по конкретным операциям по реализации товаров (работ, услуг) счета-фактуры с выделением суммы «НДС».

Однако при этом в силу прямого требования п. 5 ст. 173 НК РФ сумма налога, которую продавец должен уплатить в бюджет, определяется как сумма «НДС», указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю, т.е. без учета налоговых вычетов³¹.

|| Фактически налогоплательщик в нарушение принципа экономического основания налога (п. 3 ст. 3 НК РФ) должен заплатить налог не с добавленной стоимости, возникшей при реализации, а с полученной выручки.

Правомерность такой нормы с точки зрения экономического основания налога³² сама по себе вызывает сомнения. В Постановлении № 33 была предпринята довольно либеральная попытка частичного исправления экономико-правового дефекта этой нормы. В п. 5 Пленум ВАС РФ подтвердил, что неплательщики НДС в случае выставления счета-фактуры с выделенным «НДС» обязаны в соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 173 НК РФ перечислить в бюджет всю указанную в счете-фактуре сумму (без уменьшения на налоговые вычеты). Однако в п. 6 он указал, что при применении подп. 2 п. 5 ст. 173 НК РФ необходимо учитывать, что плательщик НДС, выставивший счет-фактуру по необлагаемым операциям, вправе применить налоговые вычеты по материальным ресурсам, приобретенным для осуществления указанных операций³³.

К сожалению, на практике такое разъяснение приживается с трудом, поскольку практически в одной и той же ситуации суды выносят решения как в пользу налогоплательщиков, причем со ссылкой

³⁰ Под настоящей льготой при реализации плательщику НДС было бы правильно считать освобождение от обязанности уплатить в бюджет НДС, причитающийся с добавленной стоимости, возникшей от реализации необлагаемых товаров (известное в Европейском союзе «освобождение с правом на вычет»).

³¹ См.: письма Минфина России от 19.09.2013 № 03-07-07/38909; ФНС России от 26.08.2010 № ШС-37-3/10064 и др.

³² См.: *Зарипов В.М.* Понятие экономического основания налога // *Налоговед.* 2014. № 5.

³³ Одновременно налогоплательщик обязан внести соответствующие коррективы в расчет налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), если сумма налога, предъявляемая к вычету, ранее была учтена им при исчислении названных налогов как часть стоимости приобретенных товаров (работ, услуг).



на принцип экономического основания налога³⁴, так и в пользу налоговых органов³⁵.

Ситуация усугубляется еще и тем, что по счетам-фактурам, выставленным продавцом в таком случае, применение вычета покупателем осложнено. По мнению финансовых и налоговых органов³⁶, а также ряда специалистов³⁷, вычет в такой ситуации неправомерен, даже несмотря на явное формирование «источника» для вычета, — просто по формальным основаниям (несоответствие п. 5 ст. 169 НК РФ).

Суды, как правило, придерживаются противоположной точки зрения³⁸, наиболее удачно изложенной в Постановлении Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П: как следует из п. 5 ст. 173 НК РФ, обязанность продавца уплатить НДС в бюджет и право покупателя применить налоговый вычет связаны с одним и тем же юридическим фактом — выставлением счета-фактуры: право покупателя на такой вычет ставится в зависимость от предъявления ему продавцом сумм «НДС» посредством счета-фактуры, а обязанность продавца перечислить эту сумму в бюджет обусловлена выставлением им счета-фактуры с выделением в нем соответствующей суммы отдельной строкой. В связи с этим официальные органы признали возможность использования вычетов на основе счетов-фактур по необлагаемым опе-

рациям, в частности при обслуживании воздушных судов³⁹.

Необходимо отметить также, что вследствие изменения редакции п. 5 ст. 168 НК РФ с 1 января 2014 г. при выставлении счета-фактуры по необлагаемым операциям не существует запрета на выделение НДС в счете-фактуре, однако споры продолжают продолжаться⁴⁰.

Резюме

Становится очевидной странная, если не абсурдная ситуация: если налогоплательщик использует освобождение, то это влечет повышенное налогообложение у его покупателя (из-за потери вычетов в цепочке сделок); если же он такое освобождение не использует, это приводит к повышенному налогообложению у него самого (причем вследствие узаконенного лишения права на вычеты у продавца облагается налогом вся выручка от необлагаемой реализации, а вследствие неопределенности в законодательстве права на вычет может лишиться и покупатель).

Вряд ли двойное налогообложение выручки (!) как результат предусмотренного законодательством освобождения от НДС можно назвать льготой (преимуществом) — скорее это псевдольгота и даже антильгота.

Видимо, не случайно в научной литературе встречается противоположный льготам термин «налоговое ужесточение», под которым понимается повышенное (иногда близкое к штрафному) налогообложение⁴¹. Но, как метко замечает Д.В. Тютин, рассчитывать на то, что такой термин будет официально признан, не приходится: данная дефиниция будет, скорее всего, отвергнута по политическим соображениям. Налогообложение предполагает безвозмездный отъем частной собственности в публичных целях, вследствие чего законодатель стремится оперировать благозвуч-

³⁴ См.: постановления АС Московского округа от 08.09.2014 № Ф05-7939; ФАС Московского округа от 03.07.2014 № Ф05-6469/2014, от 26.06.2014 № Ф05-5515/2014.

³⁵ См.: постановления ФАС Московского округа от 28.05.2014 № Ф05-3528/14, от 22.07.2014 № Ф05-7443/2014; АС Западно-Сибирского округа от 27.10.2014 по делу № А81-6272/2013; АС Северо-Западного округа от 19.03.2015 по делу № А56-27774/2014; АС Поволжского округа от 28.01.2015 № Ф06-19353/2013.

³⁶ См.: письма Минфина России от 10.10.2008 № 03-07-07/104, от 18.11.2013 № 03-07-11/49526, от 05.10.2015 № 03-07-11/56700; ФНС России от 15.07.2009 № 3-1-10/501@.

³⁷ См.: Ручкина Г.Ф., Терехова Е.В. Возмещение возврата налога на добавленную стоимость: сравнительно-правовое исследование зарубежного и российского законодательства: учеб. пособие. М., 2012; Поветкина Н.А., Шишкин Р.Н. Правовое регулирование предъявления налоговых вычетов по НДС при осуществлении операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) // Финансовое право. 2012. № 1.

³⁸ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 30.01.2007 № 10627/06; постановления ФАС Северо-Западного округа от 29.05.2008 по делу № А56-4388/2007, от 14.08.2008 по делу № А56-1302/2006, от 26.06.2009 по делу № А56-14177/2007.

³⁹ См.: письма Минфина России от 24.11.2014 № 03-07-15/59623; ФНС России от 18.12.2014 № ГД-4-3/26274, от 16.02.2015 № ГД-4-3/2366@; постановление АС Северо-Западного округа от 12.05.2015 № Ф07-2281/2015.

⁴⁰ См.: постановления АС Московского округа от 14.05.2015 № Ф05-5070/2015, от 10.09.2015 № Ф05-12282/2015 и др.

⁴¹ См.: Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. С. 100.

ными (льготы, освобождения) или по крайней мере нейтральными (объект налога, налоговая ставка) терминами⁴². Не только налогоплательщики, но и государство строит свои налоговые схемы по сравнительно законному обогащению⁴³.

Профессор В.И. Крусс справедливо отмечает, что именно выбранная законодателем модель освобождения от НДС приводит к целому ряду деструктивных последствий, и предлагает исключить из законодательства такие «льготы» по НДС⁴⁴.

В целях нормализации системы взимания НДС, реализации его основополагающего принципа нейтральности и соблюдения метода зачета по счетам (инвойсного метода), а также в связи с внедрением АСК НДС-2⁴⁵ необходимо предпринять ряд действий.

1. Как минимум отказаться от принуждения к освобождениям, предусмотренным п. 2 ст. 149 НК РФ, т.е. отменить фактический запрет на отказ от таких освобождений (для этого действие п. 5 ст. 149 НК РФ следует распространить и на п. 2 этой статьи)⁴⁶.

В то же время узаконенная возможность выставить счет-фактуру в любой момент, в том числе и по необлагаемым операциям, лишает смысла специальную процедуру отказа от освобождения. Поэтому необходимо обсудить целесообразность отмены п. 5 ст. 149 НК РФ и принятия корреспондирующих поправок, прямо подтверждающих диспозитивность при выставлении счетов-фактур.

⁴² Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС «КонсультантПлюс».

⁴³ См.: Зарипов В.М. Налоговые схемы государства // Ведомости. 2015. 23 дек.

⁴⁴ Крусс В.И. Конституционная сущность налога на добавленную стоимость и проблема его актуальной модернизации // Конституционное и муниципальное право. 2015. № 4.

⁴⁵ Эта автоматизированная система тотального налогового контроля за хозяйственными операциями призвана выявлять так называемые налоговые разрывы, возникающие в связи с использованием «прокладок» — фиктивных организаций. Справедливо поставить вопрос и о ликвидации налоговых разрывов, создаваемых самим государством.

⁴⁶ Особые случаи принудительного освобождения, такие как реализация металлолома (подп. 25 п. 2 ст. 149 НК РФ), в свете действия АСК НДС-2, предназначенной для противодействия уходу от налога, также вряд ли оправданны.

2. Обсудить целесообразность исключения из списка освобождений тех ситуаций, которые возникают в основном в отношениях «бизнес — бизнес».

3. В полной мере признать право продавца на вычет «НДС» по приобретенным материальным ресурсам в случае выставления им счета-фактуры по необлагаемым операциям или не отнесенным к объектам налогообложения, а также в случае выставления налогоплательщиком НДС. Для этого п. 5 ст. 173 НК РФ, фактически лишаящий права на вычеты, должен быть подвергнут законодательной корректировке либо конституционно-правовой проверке.

4. Официально подтвердить право покупателя на вычет на основе счета-фактуры во всех случаях (в том числе выставленного по операциям, не являющимся объектами налогообложения⁴⁷, или необлагаемым операциям, а равно от неплательщика НДС). Исключением из этого правила может быть только доказанное налоговыми органами нарушение требования зеркальности начислений⁴⁸: пока налоговыми органами не доказано, что продавцом выделенный «НДС» не учтен при уплате НДС в бюджет, право покупателя на вычет по полученному счету-фактуре должно презюмироваться.

References

Avdeev, V.V. VAT: Terms of Getting the VAT Benefit and of Potential/Complete Refusal to Provide It" [*Nalog na dobavlenuyu stoimost': usloviya primeneniya l'got po NDS, otkaz, kogda on vozmozhen ili obyazatelen*]. Taxes (journal) [*Nalogi*]. 2012. No. 37

Demin, A.V. "Dispositive Rules of Tax Law (Common Approaches and Area Specifics)" [*Dispozitivnye normy nalogovogo prava (obshchie podkhody i otraslevaya spetsifika)*]. The Modern Law [*Sovremennoe pravo*]. 2009. No. 8.

⁴⁷ См., напр.: постановление АС Восточно-Сибирского округа от 27.04.2015 № Ф02-1149/2015.

⁴⁸ Из принципа зеркальности исходит законодатель в п. 2.1 ст. 154 НК РФ и ФНС России в письме от 09.06.2015 № ГД-4-3/9996@ в отношении вознаграждений (бонусов, премий), получаемых покупателями от поставщиков.



- Demin, A.V. The Principle of Taxatopn Clearness: a Monograph [*Printsip opredelennosti nalogooblozheniya: monografiya*]. Moscow, 2015.
- Ebrill, L., Kin, M. and Boden, Zh.P. Contemporary VAT [*Sovremennyy NDS*]. Moscow, 2003.
- Imykshenova, E.A. “The Features of VAT Benefits” [*Osobennosti l’got po NDS*]. Herald of the Supreme Arbitrazh Court of the Russian Federation [*Vestnik VAS RF*]. 2008. No. 6.
- Khabarova, L.P. “Accounting Policies of Business Entities in 2010” [*Uchetnaya politika organizatsiy 2010 goda*]. Bulletin of Bookkeeping [*Bukhgalterskiy byulleten’*]. 2009. No. 11–12.
- Khudyakov, A.I., Brodskiy, M.N. and Brodskiy, G.M. Taxation Basics [*Osnovy nalogooblozheniya*]. Saint Petersburg, 2002.
- Kruss, V.I. “Constitutional Essence and the Problem of Current Modernisation of VAT” [*Konstitutsionnaya sushchnost’ naloga na dobavlenuyu stoimost’ i problema ego aktual’noy modernizatsii*]. Constitutional and Municipal Law [*Konstitutsionnoe i munitsipal’noe pravo*]. 2015. No. 4.
- Matuzov, N.I. and Mal’ko, A.V. (eds.). The Theory of State and Law: a Series of Lectures [*Teoriya gosudarstva i prava: kurs lektsiy*]. Moscow, 2005.
- Pepelyaev, S.G. (ed.), Kudryashova, E.V. and Nikonova, M.V. Legal Grounds for Indirect Taxation: a Coursebook. Moscow, 2015.
- Povetkina, N.A. and Shishkin, R.N. Legal Regulation of Tax Benefits for Tax-Exempt Activities [*Pravovoe regulirovanie pred’yavleniya nalogovykh vychetov po NDS pri osushchestvlenii operatsiy, ne podlezhashchikh nalogooblozheniyu (osvobozhdaemykh ot nalogooblozheniya)*]. Financial Law [*Finansovoe pravo*]. 2012. No. 1.
- Ruchkina, G.F. and Terekhova, E.V. VAT Refund. A Comparative Law Research of the Russian and Foreign Legislation: a Coursebook. [*Vozmeshchenie vozvrata naloga na dobavlenuyu stoimost’: sravnitel’no-pravovoe issledovanie zarubezhnogo i rossiyskogo zakonodatel’sтва: ucheb. posobie*]. Moscow, 2012.
- Shelkunov, A.D. “The Principle of the VAT Neutrality and Judicial Approach” [*Printsip neytral’nosti NDS i podkhody sudebnoy praktiki*]. Statute [*Zakon*]. 2014. No. 4.
- Shumilov, V.M. Introduction to the Legal System of Federal Republic of Germany [*Vvedenie v pravovuyu sistemu FRG*]. Moscow, 2001.
- Terra, B.J. Introduction to Value Added Tax in the EC [*Vvedenie v nalog na dobavlenuyu stoimost’ v ES*]. Paris, OECD, 1995.
- Tyutin, D.V. Tax Law: a Series of Lectures [*Nalogovoe pravo: kurs lektsiy*], available at “ConsultantPlus” Legal Reference System.
- Zaripov, V.M. “Legal Instruments of Raising Efficiency of Tax Privileges” [*Pravovye instrumenty povysheniya effektivnosti nalogovykh l’got*]. Statute [*Zakon*]. 2014. No. 2.
- Zaripov, V.M. “Tax Schemes of the State” [*Nalogovye skhemy gosudarstva*]. *Vedomosti* [*Vedomosti*]. December 23, 2015.
- Zaripov, V.M. “The Concept of Economic Grounds for a Tax” [*Ponyatie ekonomicheskogo osnovaniya naloga*]. *Nalogoved* [*Nalogoved*]. 2014. No. 5.
- Zaripov, V.M. “VAT Is Always Highly-Prized!” [*NDS vseгда v tsene!*]. *Nalogoved* [*Nalogoved*]. 2013. No. 6.

Information about the author

Vadim M. Zaripov

Head of Analytical Department at Pepeliaev Group (12 Krasnopresnenskaya nab., 123610 Moscow; e-mail: V.Zaripov@pgplaw.ru).