

РЕШЕНИЯ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА

Щекин Д.М.¹

ВВОДИТСЯ НАЛОГ НА НЕВОЗВРАЩЕННЫЕ КРЕДИТЫ И ЗАЙМЫ

Конституционный Суд Российской Федерации принял Определение от 8 апреля 2004 г. № 169-О (оно появилось в информационных базах в конце лета 2004 г.), которое затрагивает практически любую организацию в России, а также индивидуальных предпринимателей, исчисляющих НДС. В этом Определении КС РФ посчитал, что вычет НДС может предоставляться налогоплательщику при приобретении товаров не только при завершении расчетов со своим поставщиком, но и при обязательном условии того, что налогоплательщик понес, как выразился КС РФ, «реальные затраты» на оплату сумм НДС. При этом КС РФ под «реальными затратами» понимает отчуждение имущества налогоплательщика, которое им ранее было получено по возмездной сделке и на момент принятия к вычету сумм налога полностью оплачено налогоплательщиком. Это означает фактическое введение дополнительного налогового бремени для всех налогоплательщиков, пользующихся займами, то есть большинства российских компаний.

Такое понимание «реальных затрат» привело КС РФ к выводу о том, что вычет НДС не предоставляется, если расчет за приобретенный товар осуществлен имуществом, ранее полученным налогоплательщиком безвозмездно. Вычет НДС, как прямо указал КС РФ, не предоставляется при расчетах за приобретенный товар заемными средствами до момента погашения займа (т. е. до момента возникновения «реальных затрат»). При этом КС РФ указал на то, что «необходимо исследовать вопрос, что представляют собой те средства (денежные средства или иное имущество), которые направляются налогоплательщиком в оплату начисленных ему сумм налога на добавленную стоимость».

В основе аргументации КС РФ лежит его идея о «потоках денежных средств». По мнению КС РФ должно обеспечиваться движение эквивалентных по стоимости, хотя и различных по направлению потоков денежных средств, одного — от налогоплательщика к поставщику, в виде фактически уплаченных сумм налога, а другого — к налогоплательщику из бюджета в виде предоставленного законом налогового вычета.

Ошибочность выводов Конституционного Суда России в этом деле очевидна — в НК РФ нет понятия «потоков», а есть порядок исчисления НДС (ст. 171 НК РФ), при котором вычет по НДС предоставляется в отношении «сумм НДС, уплаченных при приобретении товаров». Если налогоплательщик приобрел товар, полностью рассчитался за него с поставщиком, то нет никаких оснований утверждать, что НДС в этом случае не уплачен при приобретении товаров в составе цены. Действительно, как можно говорить об отсутствии оплаты НДС, если цена (включая НДС) поставщику уплачена полностью? Факт такой оплаты (денежными средствами, зачетом, бартером) и должен рассматриваться как отчуждение того или иного имущества налогоплательщика (денежных средств, имущественного права требования при зачете, товара при бартере), которое влечет для покупателя-налогоплательщика оплату НДС в цене товара и возникновение права на вычет НДС, а у поставщика возникает облагаемый НДС оборот (получение оплаты за поставленный товар) и обязанность заплатить НДС со стоимости реализованных товаров. В итоге по законодательной модели НДС право на вычет НДС у покупателя увязано с обязанностью поставщика заплатить НДС в бюджет. НДС, уплачиваемый в бюджет поставщиком, при получении оплаты и создает в макроэкономическом плане бюджетный источник для вычета НДС у покупателя. Никакого значения для исчисления НДС то, какими средствами (собственными или заемными) покупатель рассчитался с поставщиком, не имеет, т. к. поставщик, получив оплату за товар, в любом случае должен будет исчислить и уплатить НДС. Следовательно, покупатель должен иметь право на вычет.

Однако, теперь в Российской Федерации это не так. Во-первых, теперь необходимо отслеживать какой товар приобретен на какие средства, т. е. ввести систему раздельного учета для целей вычета НДС по источнику средств. Во-вторых, важно то, что право на вычет при получении займов и кредитов возникнет только при их погашении. Иными словами, для компаний, привлекающих кредиты на пополнение оборотных средств, напри-

Ошибочность выводов Конституционного Суда России в этом деле очевидна — в НК РФ нет понятия «потоков», а есть порядок исчисления НДС (ст. 171 НК РФ), при котором вычет по НДС предоставляется в отношении «сумм НДС, уплаченных при приобретении товаров».

Однако, теперь в Российской Федерации это не так. Во-первых, теперь необходимо отслеживать какой товар приобретен на какие средства, т. е. ввести систему раздельного учета для целей вычета НДС по источнику средств. Во-вторых, важно то, что право на вычет при получении займов и кредитов возникнет только при их погашении. Иными словами, для компаний, привлекающих кредиты на пополнение оборотных средств, напри-

¹ Щекин Денис Михайлович — член кафедры административного и финансового права юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова, кандидат юридических наук, Партнер юридической компании «Пепеляев, Гольцблат и партнеры» (www.pgplaw.ru).

мер, для закупки товаров и их продажи, вычет НДС не будет предоставляться по партии товаров до возврата кредита. Однако, продажа такого товара, купленного на кредитные ресурсы, будет облагаться НДС в общеустановленном порядке. Значительная временная отсрочка вычета НДС по приобретенному товару (до возврата кредита), приведет к тому, что для таких компаний НДС фактически превратится в налог с оборота по ставке 18 %. Что приведет к дополнительному налоговому бремени для компании, пользующейся заемными средствами. Экономически запрет на вычет НДС до возврата кредита (займа) эквивалентен ведению налога на не возврат кредита (займа). Для компаний, занимающихся инвестиционной деятельностью ситуация еще хуже. Например, если привлекается долгосрочный кредит на новое производство — на приобретение оборудования, покупку сырья и т. д., то в составе цены оборудования и сырья уплачивается НДС по ставке 18 %, который не будет возмещен несколько лет до возврата кредита, а выпускаемая на таком оборудовании и из такого сырья продукция будет облагаться по ставке 18 % НДС, который в этом случае, по сути, также будет оборотным налогом. Лизинговая деятельность в значительной степени потеряет свою привлекательность, т. к. приобретение оборудования за счет кредитных средств не позволит лизинговой компании осуществить вычет.

Число негативных примеров Определения КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О можно только увеличивать — весьма спорным становится вычет НДС при приобретении его за счет средств уставного капитала, полученного в результате размещения акций, станет невыгодным развитие рынка облигаций, т. к. они являются, по ст. 816 ГК РФ, формой привлечения заемных средств компаний и при приобретении товаров за такие средства не будет предоставляться вычет по НДС до возврата средств по облигациям.

Усугубляется ситуация еще и тем, что КС РФ дал такое особое видение права на вычет НДС в порядке толкования норм главы 21 НК РФ. А это означает, что налоговые органы сейчас при проверках будут применять этот подход не только за хозяйственные операции 2004 г., но и за 2003 г., 2002 г., 2001 г. с начисление штрафов и пени. Последствия применения такого подхода для многих компаний будут катастрофичны.

Позиция КС РФ явно негативно скажется на инвестиционной деятельности в России. На фоне такой судебной практики вряд ли стоит ожидать удвоения ВВП в ближайшие годы. К слову, еще в 1850 г. русский финансист Е. Осокин утверждал, что отставание развития про-

мыслов в России от стран Западной Европы имеет своей причиной несовершенство российской налоговой системы. История повторяется.

Какие пути преодоления ошибки КС РФ?

Во-первых, возможны ли иные трактовки ситуации другими государственными органами, например, Минфином РФ. Представляется, что после выражения КС РФ своей позиции при всем желании Минфина РФ (если такое у этого органа возникнет) по иному истолковать законодательство, он не сможет этого сделать, не нарушив своим толкованием выводов КС РФ. Однако юридические департаменты вряд ли завизируют такое разъяснение, которое идет вразрез с толкованием КС РФ.

Во-вторых, остаются поправки в НК РФ. Дело в том, что по Федеральному конституционному закону РФ «О Конституционном Суде Российской Федерации» юридическая сила только постановлений КС РФ не может быть преодолена повторным принятием такого же акта. Однако, если такие поправки будут приняты, то им вряд ли будет придана обратная сила (на период 2001-2004 гг.).

В-третьих, ст. 73 Федерального конституционного закона РФ «О Конституционном Суде Российской Федерации» допускает изменение в пленарном заседании Конституционным Судом Российской Федерации своей правовой позиции. Этот механизм является наиболее адекватным в сложившейся ситуации. Однако, для его реализации КС РФ, по сути, необходимо признать факт допущенной правовой ошибки.

В-четвертых, существует возможность российских компаний, которые пострадают от особой трактовки права на вычет НДС, исчерпав внутрироссийские средства правовой защиты, обратиться в Европейский суд по правам человека. Уже имеются случаи принятия этим судом к производству обращений российских компаний по налоговым вопросам. Однако, нет гарантий того, что применительно к этой ситуации обращение будет принято Европейским судом по правам человека. В любом случае необходимо срочное вмешательство органов власти и исправление ситуации, не последнюю роль в этом должны играть именно законодатели.

В качестве заключения необходимо отметить, что, несомненно, ошибочное Определение КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О, приведет только к негативным последствиям в налоговой системе России, которые полностью снимают положительный эффект от снижения ставки НДС с 20 % до 18 % и приведут к сокращению инвестиционной привлекательности России.

Усугубляется ситуация еще и тем, что КС РФ дал такое особое видение права на вычет НДС в порядке толкования норм главы 21 НК РФ. А это означает, что налоговые органы сейчас при проверках будут применять этот подход не только за хозяйственные операции 2004 г., но и за 2003 г., 2002 г., 2001 г. с начисление штрафов и пени. Последствия применения такого подхода для многих компаний будут катастрофичны.