

ПРАВОМЕРНОСТЬ ПРИНЯТИЯ К ВЫЧЕТУ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ, ОПЛАЧЕННОГО ЗА СЧЕТ СРЕДСТВ, ПОЛУЧЕННЫХ ОТ ИНВЕСТОРА

Д. Г. АНТОНОВ*



Антонов Даниил Геннадьевич,
аспирант, СПбГУ

В статье обосновывается наличие у приобретателя товаров (работ, услуг) права на вычет предъявленного ему налога на добавленную стоимость вне зависимости от финансового источника, за счет которого данный налог оплачен в составе цены. Сделан вывод о том, что лишение налогоплательщика права на вычет НДС по мотиву ненадлежащего источника его оплаты в рамках отраслевых (гражданско-правовых) отношений (инвестор, а не сам налогоплательщик) влечет за собой нарушение запрета на расширительное толкование норм налогового законодательства, содержащих исчерпывающий перечень условий для принятия предъявленного НДС к вычету, не позволяет достичь баланса между частными и публичными интересами в сфере налогообложения и приводит к произвольной трансформации НДС из налога на потребление в налог на инвестиционную актив-

ность, что влечет негативные последствия для экономики. Такой подход, поддержанный рядом судов, грубо игнорирует действительную волю сторон гражданско-правового, инвестиционного обязательства, вводит непроверяемую презумпцию передачи объекта капитальных вложений от их пользователя инвестору, т. е. устанавливает ни на чем не основанное правило предъявления НДС не к субъекту, приобретающему работы по строительству (реконструкции) объектов капитальных вложений, а к субъекту, за счет средств которого эти блага были приобретены. Такая ситуация влечет за собой деформацию предмета регулирования налогового права: оно должно базироваться на первичных, гражданско-правовых отношениях, а не на гражданско-правовых отношениях, которые искусственно конструируются исходя из налоговых последствий. Критикуемая позиция является возрождением худших тенденций в российской практике налогообложения и основывается на Определении Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О, которое на сегодняшний день к рассматриваемой категории споров неприменимо в связи с изменением действующего законодательства и изданием Высшим Арбитражным Судом РФ противоположного разъяснения в п. 9 Постановления Пленума от 12 октября 2006 г. № 53.

* Daniil G. Antonov — postgraduate student, St. Petersburg State University.
E-mail: d_antonov@fdp.ru
© Антонов Д. Г., 2017
УДК 336.221

ПРАВОМЕРНОСТЬ ПРИНЯТИЯ К ВЫЧЕТУ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

АНТОНОВ Д. Г.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: налог на добавленную стоимость, фактическая уплата налога, инвестиционный налог на добавленную стоимость, право на налоговый вычет, принципы налогообложения, нейтральность налога на добавленную стоимость, инвестиционная деятельность.

ANTONOV D. G. LAWFULNESS OF DEDUCTION OF VALUE-ADDED TAX PAID OUT OF THE FUNDS RECEIVED FROM THE INVESTOR

This article explains why a purchaser of goods, works, and services should be entitled to the value-added tax (VAT) deduction, irrespective of the financial source out of which this tax has been paid. The author concludes that deprivation of the right to deduct VAT due to an allegedly inappropriate source of payment (when the tax has been paid by an investor, rather than by a taxpayer) violates the prohibition against broad construction of tax legislation provisions containing an exhaustive list of requirements for enforcement of the right to deduct input VAT. Furthermore, such deprivation does not allow striking the balance between public and private interests in taxation, arbitrary transforms VAT from a consumption tax into an investment activity tax, thus negatively affecting the national economy. The analyzed approach supported by a number of courts totally ignores the actual will of the parties to civil law (investment) obligations and introduces an absolute presumption of transferring the capital investment object from its user to the investor. In other words, it has set a completely unreasonable rule according to which VAT is imposed not on the entity acquiring works on construction (reconstruction) of capital investment objects, but rather on the entity which finances them. This deforms one of the fundamental principles of tax law according to which taxation must be based upon genuine civil law relations, rather than on those civil law relations which are constructed artificially taking into account tax implications. The criticized position is a revival of the worst trends in the Russian taxation practice and is based on the Ruling of the Russian Constitutional Court No 169-O as of April 4, 2004 which nowadays is not applicable to the category of disputes under consideration because of changes in the current legislation and adoption by the Russian Supreme Commercial ("Arbitrazh") Court of an alternative clarification in paragraph 9 of Plenum Resolution No. 53 as of October 12, 2006.

KEYWORDS: value added tax, actual payment of tax, investment value added tax, right to tax deduction, principles of taxation, neutrality of value added tax, investment activity.

За последнее время значительно увеличилось количество налоговых споров, в рамках которых налоговые органы настаивают на неправомерности принятия налогоплательщиком к вычету предъявленного ему НДС, в случае если он оплачен не за счет выручки самого налогоплательщика от облагаемой по общему правилу этим же налогом деятельности, а за счет средств, полученных налогоплательщиком от третьих лиц, притом что приобретенные товары, работы, услуги налогоплательщик этим лицам не передает, а использует в собственной хозяйственной деятельности. Иногда данные споры осложняются бюджетно-правовым элементом: налоговые органы отрицают наличие у налогоплательщика права на вычет «входного» НДС, оплаченного за счет средств бюджетных инвестиций¹, либо предпри-

¹ Постановления Арбитражного суда Северо-Западного округа от 14 июня 2016 г. по делу № А21-4870/2015, от 16 ноября 2016 г. по делу № А21-272/2016. — Здесь и далее

нимают попытку возложить на налогоплательщика обязанность по восстановлению ранее принятого к вычету НДС, оплаченного за счет субсидий², что является поводом для отдельного исследования. В настоящей статье (первой из планируемых нами по спорной тематике) будет проанализирована правомерность принятия налогоплательщиком НДС к вычету при приобретении товаров (работ, услуг) за счет средств, полученных от частного инвестора.

Потребности гражданского оборота диктуют необходимость разделения функций инвестора и пользователя строящихся (реконструируемых) объектов капитальных вложений. Речь идет, в частности, о случаях создания так называемых проектных компаний, специализирующихся на осуществлении определенных видов деятельности (добыча нефти, электроэнергетика и т. д.), которые на денежные средства, предоставленные инвестором, осуществляют строительство зданий, сооружений, приобретение основных средств. При предоставлении инвестиционных средств инвестор не намеревается использовать объекты капитальных вложений самостоятельно, получать многочисленные лицензии в рамках того вида деятельности, для осуществления которой создается специализированная «проектная компания», его интерес состоит лишь в дальнейшем участии в распределении прибыли такой компании.

Данное обстоятельство находит адекватное правовое оформление: в силу ч. 5 ст. 4 Федерального закона от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений»³ один субъект может являться пользователем объекта капитальных вложений (под таким пользователем понимается лицо, для которого создается данный объект, т. е. его приобретатель), а другой — инвестором. Под инвестором Закон понимает лицо, осуществляющее капитальные вложения на территории РФ с использованием собственных и /или привлеченных средств в соответствии с законодательством. Данный Закон, оперируя термином «инвестор» (и в отдельных случаях разделяя фигуры инвестора и пользователя объектов капитальных вложений), вводит в российское законодательство, по существу, экономические категории, рамочно регулируя правовые статусы инвесторов, пользователей и других субъектов инвестиционной деятельности. Отсылка к отраслевому законодательству в легальной дефиниции термина «инвестор» только подтверждает данное обстоятельство. В настоящей статье под инвестором предлагается понимать лицо, предоставляющее финансирование пользователю объектов капитальных вложений для целей их строительства или реконструкции. Правовые связи инвестора и пользо-

неопубликованная судебная практика приводится по СПС «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 15.06.2017).

² Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 21 января 2016 г. № 310-КГ15-13228 по делу № А09-7805/2014 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2016. № 8. С. 30–31.

³ СЗ РФ. 1999. № 9. Ст. 1096.

ПРАВОМЕРНОСТЬ ПРИНЯТИЯ К ВЫЧЕТУ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ
АНТОНОВ Д. Г.

вателя при этом могут быть различными: инвестор вправе предоставлять пользователю взнос в уставный капитал, в добавочный капитал, выделять заем и т. д.

В случае если функции инвестора и пользователя строящихся (реконструируемых) объектов капитальных вложений, приобретенных основных средств выполняются разными лицами, работы, а впоследствии законченный строительством объект и иные основные средства к бухгалтерскому учету принимает пользователь, причем именно для целей использования их в собственной хозяйственной деятельности, которая по общему правилу облагается НДС. Пользователь же уплачивает и налог на имущество в отношении конкретных объектов основных средств. В его адрес подрядными организациями выставляются первичные документы и счета-фактуры. Соответственно, все условия правомерности принятия «входного» НДС к вычету, круг которых очерчен ст. 169, 171–172 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ), у пользователя объектов капитальных вложений соблюдаются. Напротив, у инвестора объекта капитальных вложений не соблюдается ни одно из данных условий: работы ему не передаются, первичные документы, а также счета-фактуры на него не выставляются, построенные здания, сооружения, другие основные средства не будут использоваться инвестором в хозяйственной деятельности.

Казалось бы, правовая неопределенность по вопросу о том, кто в изложенной ситуации — инвестор или пользователь объектов капитальных вложений — имеет право на вычет «входного» НДС, отсутствует. Расширительное толкование ст. 169, 171–172 НК РФ не допускается⁴, участвовать в переносе стоимости объекта капитальных вложений на потребление будет именно пользователь данных объектов, следовательно, у него и должно быть сформировано экономическое основание НДС, которым является не вся стоимость товаров (работ, услуг), проданных (выполненных, оказанных) с использованием объекта основных средств, а лишь их добавленная стоимость, для чего в гл. 21 НК РФ и предусмотрен механизм вычетов «входного» НДС.

Однако в последние годы налоговые органы в масштабах страны с переменным успехом воплощают в жизнь идею о том, что правом на принятие НДС к вычету налогоплательщик обладает только в том случае, если он оплатил НДС в составе цены товаров (работ, услуг) своему контрагенту, причем только тогда, когда оплата произведена за счет «*собственных средств*» налогоплательщика. Считается, что налогоплательщик должен понести «*собственные расходы*» на уплату «входного» НДС при приобре-

⁴ Иное означало бы возложение на налогоплательщика не установленной законодательством о налогах и сборах обязанности и создавало бы неопределенность в правоприменении, что противоречит ст. 57 Конституции РФ и правовым позициям Конституционного Суда РФ, сформулированным в Постановлениях от 8 октября 1997 г. № 13-П (СЗ РФ. 1997. № 42. Ст. 4901), от 11 ноября 1997 г. № 16-П (СЗ РФ. 1997. № 46. Ст. 5339), от 28 марта 2000 г. № 5-П (СЗ РФ. 2000. № 14. Ст. 1533), от 20 февраля 2001 г. № 3-П (СЗ РФ. 2001. № 10. Ст. 996) и от 16 июля 2004 г. № 14-П (СЗ РФ. 2004. № 30. Ст. 321).

тении товаров, работ, услуг. При этом понятия «собственные средства», «собственные расходы» волюнтаристски, произвольно толкуются налоговыми органами: без ссылок на какие-либо нормы права, в нарушение правовой позиции, изложенной в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20 ноября 2007 г. № 3151/07⁵, согласно которой полученные обществом от инвестора денежные средства составляют имущество самого общества, а не инвестора, в нарушение п. 1 ст. 807 ГК РФ, в соответствии с которым заемные средства поступают в собственность заемщика, утверждается, что полученные инвестиции, в том числе в форме займов, не являются такими «*собственными средствами*» налогоплательщика, и «входной» НДС, оплаченный за счет них, не подлежит налоговому вычету. Подобная позиция нашла поддержку судов двух кассационных округов: речь идет о Постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 29 августа 2016 г. по делу № А15-3326/2015⁶ и Постановлении Арбитражного суда Дальневосточного округа от 21 сентября 2016 г. по делу № А04-9753/2015⁷. Налоговые органы, а вслед за ними и суды видят в принятии «входящего» НДС, оплаченного за счет «не собственных» средств налогоплательщика, к вычету путь к экономически необоснованному обогащению налогоплательщика по сравнению с другими налогоплательщиками, оплачивающими «входящий» НДС за счет выручки.

Буквальное прочтение норм НК РФ, как было указано ранее, не позволяет прийти к выводу о том, что правом на применение налогового вычета по НДС обладает только налогоплательщик, оплативший «входной» НДС за счет собственной выручки. Напротив, согласно изменениям, внесенным в НК РФ Федеральным законом от 22 июля 2005 г. № 119-ФЗ «О внесении изменений в гл. 21 части второй Налогового кодекса РФ и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах»⁸, с 1 января 2006 г. факт оплаты сумм налога в целом исключен из перечня оснований (необходимых условий) для принятия НДС к вычету.

Не усматривается наличие такого дополнительного условия для принятия «входного» НДС к вычету и из конституционно-правового прочтения

⁵ Вестник ВАС РФ. 2008. № 2. Ст. 64.

⁶ При отправлении данного дела Арбитражный суд Северо-Кавказского округа дал указание суду первой инстанции установить, «осуществлен ли обществом возврат заимодавцу сумм денежных средств в полном объеме и уплачены ли суммы процентов, в том случае, если спорными договорами предусматривалось их начисление» (абз. 1 стр. 6 Постановления).

⁷ Отказывая в отмене судебных актов судов нижестоящих инстанций, Арбитражный суд Дальневосточного округа указал на то, что «выводы судов подтверждаются условиями инвестиционного контракта от 14 мая 2012 г. № 1, согласно которому ООО «АЭК» не включено в число инвесторов объекта, а также фактом осуществления в рассматриваемый период финансирования строительства объекта за счет денежных средств акционерной компании с ограниченной ответственностью источника энергии «Мэн Лань Син Хэ», перечисленных во исполнение условий инвестиционного контракта от 14 мая 2012 г. № 1» (абз. 2 стр. 7 Постановления).

⁸ СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. 2). Ст. 3130.

соответствующих норм НК РФ. Какая конституционно-правовая ценность могла бы быть защищена в данном случае? Источник для применения налоговых вычетов (и для возмещения — при соблюдении условий, установленных ст. 176 НК РФ) в бюджете при прочих равных сформирован: подрядчиком уплачен или подлежит уплате «исходящий» НДС. Стоимость объекта капитальных вложений, как было указано ранее, будет переноситься на потребление их именно пользователем, а не инвестором (заимодавцем), т. е. он будет формировать экономическое основание для взимания НДС — добавленную стоимость товаров (работ, услуг), созданную благодаря функционированию объекта капитальных вложений.

Наконец, термины «собственные средства», «собственные расходы», не являясь формально-юридическими терминами⁹, в условиях современного гражданского оборота вовсе нельзя считать вносящими сколь-нибудь значимую экономическую или правовую определенность в соответствующие отношения. Гражданский оборот на сегодняшний день построен на кредитных отношениях (в широком, а не в узком гражданско-правовом понимании). Нередки ситуации, когда налогоплательщик постоянно находится в состоянии авансирования ему его кредиторами поставки тех или иных товаров (выполнения работ, оказания услуг): выполняя свои обязательства перед одним кредитором, налогоплательщик сразу же может вступать в отношения авансирования по другому гражданско-правовому обязательству, за счет авансов приобретая другие товары (работы, услуги) и заявляя по ним налоговый вычет. Отказ ему в налоговых вычетах в данной ситуации, с одной стороны, полностью укладывается в логику налоговых органов и судов по рассмотренным делам, а с другой — является тормозом кредитования и развития бизнеса и экономики в целом.

Единственное исключение, установленное НК РФ и придающее юридическое значение факту финансирования расходов налогоплательщика на уплату «входного» НДС, содержится в подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ. Данная норма в обновленной с 1 июля 2017 г. редакции предусматривает обязанность получателя субсидий на возмещение затрат (включая налог) из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг), с учетом налога, восстановить НДС, ранее принятый к вычету. При этом речь идет о восстановлении НДС в период получения субсидии, а не о запрете на применение вычета, поскольку ст. 78 Бюджетного кодекса РФ, посвященная институту субсидирования, содержит правила о возмещении уже понесенных получателем субсидии затрат. Изначальное принятие НДС к вычету получателем субсидии в такой ситуации презюмируется, несмотря на то что вычет носит заявительный характер и существует риск манипулирования налогоплательщиком периодом принятия НДС к вычету в пределах трехлетнего срока с целью ухода

⁹ Гражданское законодательство оперирует категорией «денежные средства в собственности», и средства, полученные от инвестора, как раз поступают в собственность, в силу чего налоговые органы и суды в рамках излагаемого подхода явно имеют в виду иной правовой феномен.

из-под действия рассматриваемой нормы (абз. 2 п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость»¹⁰). Соответственно, факт финансирования затрат налогоплательщика на уплату «входного» НДС третьим лицом применительно к регулированию данного налога с позиций законодателя является фактом, придание которому правового значения должно быть прямо предусмотрено в законе. Поскольку в отношении фактов получения инвестиций, в том числе в форме займов, законодатель не предусматривает никаких изъятий, применению подлежат общие правила. Обратное противоречит принципу системного толкования законодательства, который позволяет выявить квалифицированное молчание законодателя о правомерности принятия к вычету «входного» НДС, оплаченного за счет инвестиционных, в том числе заемных, средств.

Добавленная стоимость, выступающая экономическим основанием НДС, формируется в рамках отношений приобретателя товаров (работ, услуг), с одной стороны, с его продавцом, а с другой — с покупателем. Только эти отношения по общему правилу могут и должны иметь правовые последствия для целей действия специального механизма вычета и возмещения «входного» НДС, обеспечивающего обложение налогом добавленной стоимости. Действительно, косвенное налогообложение должно быть нейтрально по отношению к источнику оплаты «входного» НДС. Как правильно указывает в связи с этим А. Д. Шелкунов, принцип нейтральности НДС предполагает, что каждый предприниматель должен получить право на вычет входящего НДС вне зависимости от вида и специфики объекта НДС, в том числе источника финансирования и юридической формы отношений¹¹. Обратное с неизбежностью влечет трансформацию экономического основания данного налога без наличия к тому конституционно-правовых предпосылок.

Отступление от общих правил приводит к тому, что налогом облагается не только добавленная стоимость товаров (работ, услуг), но и другая часть их стоимости, уже подвергнутая налогообложению у продавца. Поскольку данная другая часть равна сумме предоставленных инвестиций, экономически происходит не что иное, как обложение НДС инвестиций. Притом формально инвестиции, в том числе в форме займов, НДС не облагаются (подп. 4 п. 3 ст. 39, подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ). Квaziплательщиком выступает в рассматриваемом случае лицо, получающее инвестиции, налогообложение осуществляется не путем увеличения суммы «исходящего» НДС, а посредством уменьшения суммы «входящего». Логично (и абсурдно одновременно) наделение квазиплательщика правом на налоговые вычеты не по приобретенным товаром (работам, услугам), а по полученным и обложенным налогом им же самим инвестициям. В противном случае сфор-

¹⁰ Вестник ВАС РФ, № 7. 2014. Ст. 105.

¹¹ Шелкунов А. Д. Принцип нейтральности НДС и подходы судебной практики // Закон. 2014. № 4. С. 159–164.

ПРАВОМЕРНОСТЬ ПРИНЯТИЯ К ВЫЧЕТУ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ
АНТОНОВ Д. Г.

мированный в федеральном бюджете источник для применения вычетов необоснованно никем не может быть принят к вычету, хотя инвестиции, сформировавшие стоимость приобретенных товаров (работ, услуг) используются в деятельности, облагаемой НДС постольку, поскольку в такой деятельности используются сами товары (работы, услуги).

Отказ пользователю объектов капитальных вложений в праве на налоговый вычет по НДС и отсутствие такого права у инвестора (заимодавца)¹² лишают всех субъектов гражданского оборота права на получение обоснованной налоговой выгоды¹³, нарушают баланс частных и публичных интересов в сфере налогообложения¹⁴, являются непропорциональным¹⁵ ограничением прав пользователя объекта капитальных вложений и инвестора, который в соответствии с принятой международной и внутригосударственной практикой инвестирования вправе учитывать возмещенный косвенный налог как расходы на дальнейшее строительство объекта капитальных вложений, т. е. направлять данные средства на реинвестирование. Обратный подход лишь утяжеляет гражданский оборот, вынуждает передавать объект капитальных вложений инвестору, а затем передавать его обратно пользователю в рамках, например, арендного правоотношения (в таком случае инвестор получит право на применение налоговых вычетов). Тем самым выхолащивается право субъектов инвестиционной деятельности свободно выбирать законную модель структурирования своих отношений: для целей наиболее благоприятных налоговых последствий навязывается определенная модель гражданско-правового договора. Передача объекта капитальных вложений от их пользователя инвестору, возникающая в связи с этим необходимость выставления пользователем приобретенных товаров (работ, услуг) первичных документов и счетов-фактур на инвестора возводятся в ранг неопровержимой презумпции, причем такая презумпция носит фиктивный характер, моделируется искусственно, презюмируемый факт никогда не наступит исходя из действительной воли сторон гражданско-правового, инвестиционного правоотношения. Вместе с тем именно налоговые последствия базируются на первичных, граж-

¹² Напомним, что у инвестора (заимодавца) никогда не будет соблюдено ни одно из условий правомочности применения налоговых вычетов; даже если пользователь объекта капитальных вложений осуществит техническое перевыставление счетов-фактур и первичных документов на инвестора (заимодавца), ему будет отказано в применении налоговых вычетов по основанию отсутствия цели приобретения объекта капитальных вложений — дальнейшего использования его в деятельности, облагаемой НДС (ст. 171, 172 НК РФ).

¹³ Данный вывод был сделан в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20 ноября 2007 г. № 3151/07.

¹⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений ст. 113 Налогового кодекса РФ в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. 2). Ст. 3200.

¹⁵ Любая ограничительная норма должна отвечать требованиям справедливости, адекватности, пропорциональности, соразмерности и необходимости для защиты конституционно значимых ценностей (*Зорькин В. Д.* Россия и Конституция в XXI веке. М., 2008. С. 404–405).

данско-правовых отношениях, а не наоборот — гражданско-правовые отношения вопреки их содержанию презюмируются принципиально иными, исключительно для целей налогообложения.

Разъяснение, данное Пленумом ВАС РФ в п. 22 Постановления от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость»¹⁶ о выставлении техническим заказчиком в адрес инвестора счетов-фактур и первичных документов, полученных им от подрядчиков, не подлежит применению в таких случаях, поскольку такая обязанность возникает у технического заказчика в тех случаях, когда он передает инвестору сами результаты работ либо другие основные средства. Следовательно, данное разъяснение не касается ситуаций, при которых заказчик не является техническим, либо тех ситуаций, когда технический заказчик выполняет одновременно функции пользователя результатов выполненных работ или приобретенных основных средств. По своей природе счет-фактура всегда следует обязанности передать объект (результат выполненных работ). Если же на пользователе объекта капитальных вложений такой обязанности не лежит, то и выставять кому-либо счет-фактуру он не вправе. Счет-фактура в силу ст. 168 и 169 НК РФ всегда выставляется именно покупателю. Покупателем в понимании ст. 39, 168 и 169 НК РФ по общему правилу (за исключением случаев агентирования, при которых агент выступает от собственного имени) является лицо, получающее экономическое благо и использующее его в собственной деятельности, направленной на формирование добавленной стоимости (пользователь, эксплуатант). Соответственно, счет-фактура не может выставляться иным лицам, в частности инвестору, не являющемуся покупателем (пользователем, эксплуатантом). Перевыставление счета-фактуры на пользователя, эксплуатанта товаров (работ, услуг) — единственно возможная и адекватная механизму обложения добавленной стоимости в рамках гл. 21 НК РФ технология трансляции материального права на применение налогового вычета. Правом на применение вычета «входного» НДС инвестор, не являющийся пользователем приобретаемых товаров (работ, услуг), не обладает, а значит, процедура трансляции данного материального права в такой ситуации неприменима.

В случае если инвестор или заказчик — иностранное лицо, складываются дискриминирующие условия для ведения такими лицами деятельности на территории РФ (они не получают право на налоговые вычеты и в случае перевыставления на них счетов-фактур и первичных документов

¹⁶ Вестник ВАС РФ. № 7. 2014. Ст. 105.

Отметим, что разъяснения по вопросам судебной практики применения законов и иных нормативных правовых актов арбитражными судами, данные Пленумом ВАС РФ, сохраняют свою силу до принятия соответствующих решений Пленумом Верховного Суда РФ (ч. 1 ст. 3 Федерального конституционного закона от 4 июня 2014 г. № 8-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон “Об арбитражных судах в Российской Федерации” и ст. 2 Федерального конституционного закона “О Верховном Суде Российской Федерации”» — СЗ РФ. 2014. № 23. Ст. 2921).

ПРАВОМЕРНОСТЬ ПРИНЯТИЯ К ВЫЧЕТУ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ
АНТОНОВ Д. Г.

от подрядных организаций пользователем объекта капитальных вложений), позиция налоговых органов и судов вынуждает их создавать на территории РФ постоянное представительство. Пожалуй, негативные последствия рассматриваемого подхода можно перечислять бесконечно долго. Важно лишь, что такой подход невозможно оправдать и с конституционно-правовых позиций.

Нельзя, на наш взгляд, говорить и о том, что оплата «входящего» НДС не за счет выручки налогоплательщика влечет его необоснованное обогащение по сравнению с другими налогоплательщиками. По такой же логике можно отказывать в вычетах по НДС, расходах по налогу на прибыль, льготах по налогу на имущество и т. д. налогоплательщикам, чья доходность, по мнению налоговых органов, избыточна. Ведь такие экономические факты, как размер дохода или наличие (отсутствие) инвестора равным образом являются деловыми заслугами самого налогоплательщика, а законодательно установленные механизмы налоговых вычетов, расходов или льгот не могут применяться ситуативно, исходя из мимолетных, формально не определенных критериев.

Единственный аргумент, приводимый налоговыми органами по делам данной категории, — нарушение налогоплательщиком правовой позиции, изложенной в Определении Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О¹⁷, в соответствии с которой не понесший *реальных затрат* на уплату «входного» НДС налогоплательщик не вправе принимать такой НДС к налоговому вычету.

Представляется, что восприятие данного определения, как и любого другого акта Конституционного Суда, должно осуществляться с учетом состояния законодательства, правоприменения, историко-правового периода его принятия¹⁸. Кроме того, необходимо обратить внимание на выработанный законодателем и арбитражными судами за последующее десятилетие терминологический аппарат, в частности, упомянутый ранее подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ и п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53¹⁹. В свою очередь, именно п. 9 данного Постановления, в соответствии с которым *«обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т. п.)»*, является на сегодняшний день единственным положением, обобщающим судебную арбитражную практику по рассматриваемому вопросу. Введение Федеральным законом от 18 июля 2017 г.

¹⁷ СЗ РФ. 2004. № 48. Ст. 4838.

¹⁸ Овсянников С. В. Об изменении правовых позиций Конституционного Суда РФ в сфере налоговых отношений // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года: по материалам 3-й Междунар. науч.-практ. конф. 2006 г., Москва: сборник. М., 2007. С. 57–66.

¹⁹ Вестник ВАС РФ. 2006. № 12. Ст. 70.

№ 163-ФЗ²⁰ новой ст. 54.1 НК РФ, посвященной пределам осуществления прав по исчислению налоговой базы и/или суммы налога, ни юридически, ни фактически не лишает п. 9 его значения, поскольку положения ст. 54.1 НК РФ вообще не рассматривают вопрос правомерности заявления налоговых вычетов в зависимости от факта оплаты сумм налога в составе цены товаров (работ, услуг) за счет средств инвестора.

В действительности указанное Определение Конституционного Суда РФ направлено на противодействие недобросовестным схемам возмещения НДС, на случаи, когда отсутствуют реальные хозяйственные операции, создаются лишь формальные условия для вычета и возмещения налога, фиктивный документооборот. Так, в данном Определении речь шла об оплате налога на добавленную стоимость в составе цены поставленного товара не денежными средствами, а путем зачета встречного требования, которое, в свою очередь, ранее налогоплательщиком своему кредитуру, который состоял с поставщиком налогоплательщика в правоотношении по поводу договора займа, оплачено не было. Поскольку до 1 января 2006 г. НК РФ содержал такое условие принятия к вычету «входного» НДС, как его оплата контрагенту в составе цены товара (работы, услуги) (само Определение Конституционного Суда посвящено толкованию термина «фактически уплаченная сумма налога», а налогоплательщик, не выполнявший, по мнению Суда, это условие, позиционировался недобросовестным²¹), недопустимо было обходить данное условие путем создания модели, при которой оплата сумм налога носила формальный характер. Высший Арбитражный Суд РФ еще в Письме от 11 ноября 2004 г. № С5-7/уз-1355 указал, что изложенная в Определении правовая проблема касается исключительно случаев недобросовестности субъектов налоговых правоотношений, преодоления ими законодательных предписаний посредством выстраивания правовых моделей, формально налоговое законодательство не нарушающих, однако по своему существу ставящих их в более выгодное положение по сравнению с другими налогоплательщиками.

Официальное толкование Определения № 169-О, данное самим Конституционным Судом в Определении того же года № 324-О²², прямо указывает, что Определение № 169-О является механизмом борьбы со злоупотреблениями посредством создания безтоварного (фиктивного) документооборота. При этом перед Конституционным Судом был поставлен вопрос о том, следует ли из Определения № 169-О, что налогоплательщик

²⁰ СЗ РФ. 2017. № 30. Ст. 4443.

²¹ Профессиональным сообществом данное Определение, даже на момент вынесения, было воспринято с большой критикой; см. дискуссию по этому поводу: *Ларин А. Р.* Реальные затраты налогоплательщика: особое мнение Конституционного Суда // *Налоги и налогообложение*. 2004. № 3. С. 31–36; *Глазов В. В.* Определение Конституционного Суда № 169-О в свете налогового и гражданского законодательства // *Налоги и налогообложение*. 2004. № 3. С. 40–44; *Пепеляев С. Г.* Фискальный энтузиазм надо остудить // *Налоговед*. 2005. № 2. URL: <http://nalogoved.ru/art/150> (дата обращения: 15.06.2017).

²² Определение Конституционного Суда РФ от 4 ноября 2004 г. № 324-О // СЗ РФ. 2004. № 48. Ст. 483.

ПРАВОМЕРНОСТЬ ПРИНЯТИЯ К ВЫЧЕТУ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ
АНТОНОВ Д. Г.

в любом случае не в праве принимать к вычету НДС, оплаченный за счет безвозмездно полученного имущества, в том числе дотаций. В Определении № 324-О делается однозначный вывод: нет, из Определения № 169-О это не следует, отказ в праве на налоговый вычет может иметь место, если процесс реализации товаров (работ, услуг) не сопровождается соблюдением корреспондирующей этому праву обязанности по уплате налога на добавленную стоимость в бюджет в денежной форме.

Следовательно, анализируемое Определение Конституционного Суда РФ не предназначено для разрешения споров, связанных с инвестиционными расходами, когда реальность таких расходов (приобретение или сооружение основного средства, которое будет использоваться в деятельности, облагаемой НДС, за счет всеобщего платежного средства — денежных средств, а не ценных бумаг и т. п.) налоговым органом под сомнение не ставится, а также не доказан умысел налогоплательщика и его контрагентов на создание схемы с целью получения необоснованной налоговой выгоды, как это предписывает п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53. Обратное толкование является возрождением худших традиций российской практики налогообложения, существенным откатом назад в ее развитии, игнорированием нормативного и практического материала, накопленного за полтора десятилетия.

Кроме того, представляется, что позиция, выраженная Конституционным Судом РФ в отказном определении (т. е. в таком акте Суда, которым не было найдено оснований для признания нормы неконституционной, которым не была выявлена необходимость придания конкретной норме конституционно-правового значения), посвященной норме, впоследствии утратившей юридическую силу, также не подлежит применению.

* * *

Подведем итоги. Лишение налогоплательщика права на вычет НДС при строительстве (реконструкции) объектов капитальных вложений по мотиву ненадлежащего источника его оплаты в рамках отраслевых (гражданско-правовых) отношений:

- влечет за собой нарушение запрета на расширительное толкование норм налогового законодательства, посвященных условиям правомерности принятия НДС к вычету, установленных ст. 169, 171–172 НК РФ;
- влечет за собой несоблюдение принципа баланса частных и публичных интересов в сфере налогообложения: и инвестор, и пользователь лишены права на получение обоснованной налоговой выгоды в форме налоговых вычетов;
- приводит к произвольной, конституционно необусловленной трансформации экономического основания НДС как налога именно на *добавленную* стоимость в оборотный налог с присущим ему «каскадным» эффектом;

- приводит к произвольной, конституционно необусловленной трансформации НДС как налога на потребление в налог на инвестиционную активность, что ухудшает инвестиционный климат на территории РФ и привлекательность инвестиций как российскими, так и иностранными инвесторами;
- грубо игнорирует действительную волю сторон гражданско-правового, инвестиционного обязательства, вводит неопровержимую презумпцию передачи объекта капитальных вложений от их пользователя инвестору, т. е. вводит ни на чем не основанное правило предъявления НДС не субъекту, приобретающему работы по строительству (реконструкции) объектов капитальных вложений, а субъекту, за счет средств которого эти блага были приобретены. Это влечет за собой деформацию предмета регулирования налогового права: именно оно базируется на первичных, гражданско-правовых отношениях, а не гражданско-правовые отношения искусственно конструируются исходя из налоговых последствий.

Литература

- Глазов В. В. Определение Конституционного Суда № 169-О в свете налогового и гражданского законодательства // *Налоги и налогообложение*. 2004. № 3. С. 40–44.
- Зорькин В. Д. Россия и Конституция в XXI веке. М.: Норма, 2008. 592 с.
- Ларин А. Р. Реальные затраты налогоплательщика: особое мнение Конституционного Суда // *Налоги и налогообложение*. 2004. № 3. С. 31–36.
- Овсянников С. В. Об изменении правовых позиций Конституционного Суда РФ в сфере налоговых отношений // *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года: по материалам 3-й Междунар. науч.-практ. конф.* 14–15 апреля 2006 г., Москва: сборник. М.: Волтерс Клувер, 2007. С. 57–66.
- Пепеляев С. Г. Фискальный энтузиазм надо остудить // *Налоговед.* 2005. № 2. URL: <http://nalogoved.ru/art/150> (дата обращения: 15.06.2017).
- Шелкунов А. Д. Принцип нейтральности НДС и подходы судебной практики // *Закон*. 2014. № 4. С. 159–164.

References

- Glazov V. V. Opredelenie Konstitutsionnogo Suda № 169-O v svete nalogovogo i grazhdanskogo zakonodatel'stva [Determination of the constitutional Court No. 169 in the light of tax and civil legislation]. *Nalogi i nalogooblozhenie [Taxes and taxation]*, 2004, no. 3, pp. 40–44 (In Russian)
- Larin A. R. Real'nye zatraty nalogoplatel'shchika: osoboe mnenie Konstitutsionnogo Suda [The true cost of the taxpayer: a dissenting opinion of the constitutional Court]. *Nalogi i nalogooblozhenie [Taxes and taxation]*, 2004, no. 3, pp. 31–36 (In Russian)
- Ovsyannikov S. V. The change of the legal positions of the constitutional Court of the Russian Federation in the sphere of tax relations. *Nalogovoe pravo v resheniiakh Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii 2005 goda: po materialam 3-i Mezhdunar. nauch.-prakt. konf. 14–15 apreliya 2006 g., Moskva: sbornik [Tax law in decisions of the*

ПРАВОМЕРНОСТЬ ПРИНЯТИЯ К ВЫЧЕТУ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ
АНТОНОВ Д. Г.

constitutional Court of the Russian Federation 2005: materials of the 3rd Intern. scientific.-pract. Conf. 2006, Moscow: collection]. Moscow, Wolters Kluwer Publ., 2007, pp. 57–66. (In Russian)

Pepelyaev S. G. Fiskal'nyi entuziazm nado ostudit' [Fiscal enthusiasm must be cool]. *Nalogoved*, 2005, no. 2. Available at: <http://nalogoved.ru/art/150> (accessed: 15.06.2017). (In Russian)

Shelkunov A. D. Printsip neutral'nosti NDS i podkhody sudebnoi praktiki [The Principle of neutrality of the VAT and approaches in court practice]. *Zakon*, 2014, no. 4, pp. 159–164. (In Russian)

Zorkin V. D. *Rossia i Konstitutsiia v XXI veke* [Russia and the Constitution in the XXI century]. Moscow, Norma Publ., 2008. 592 p. (In Russian)