

# О восстановлении НДС в отношении ОС, используемых в экспортных операциях



**Арнадий Напкаев,**

*начальник отдела налоговых споров и налогового планирования ООО «Правовой сервис»*

Вниманию читателей представлено Решение Высшего Арбитражного Суда РФ от 26.02.2013 № 16593/12 о признании частично недействующими разъяснений Минфина России по вопросу о восстановлении НДС в отношении основных средств, используемых в экспортных операциях, и комментарий к нему.

## **Решение ВАС РФ от 26.02.2013 № 16593/12**

Резолютивная часть решения объявлена 20 февраля 2013 г.

Решение изготовлено в полном объеме 26 февраля 2013 г.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в составе председательствующего судьи В.М. Тумаркина, судей М.Г. Зориной, С.М. Петровой рассмотрел в открытом судебном заседании заявление общества с ограниченной ответственностью «ТехноНИКОЛЬ – Строительные Системы» (ОГРН 1047796256694) о признании частично недействующими абзацев пятого и шестого письма Министерства финансов Российской Федерации от 01.06.2012 N 03-07-15/56.

В судебном заседании приняли участие представители:

от заявителя – общества с ограниченной ответственностью «ТехноНИКОЛЬ – Строительные Системы» – Гордеев В.В., Диокин А.А., Шипицина Н.А. (по доверенностям от 22.01.2013),

от Министерства финансов Российской Федерации – Соснина М.В. (доверенность от 21.11.2012).

Протокол судебного заседания вела помощник судьи О.В. Левкина.

### Суд установил:

общество с ограниченной ответственностью «ТехноНИКОЛЬ – Строительные Системы» (далее – общество) обратилось в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации с заявлением о признании частично недействующими абзацев пятого и шестого письма Министерства финансов Российской Федерации от 01.06.2012 № 03-07-15/56 (далее – письмо Минфина России), посвященного разъяснению вопросов восстановления сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам при их использовании для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке ноль процентов, предусмотренного подпунктом 5 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

На основании статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации общество в судебном заседании ходатайствовало об уточнении предмета заявленных требований, просило признать недействующими следующие положения письма Минфина России: в абзаце пятом в части слов «в той доле, в которой основные средства используются при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по нулевой ставке налога, и» и второе предложение абзаца шестого: «В связи с этим 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».

Суд, совещаясь на месте, ходатайство удовлетворил.

Из заявления общества и пояснений его представителей следует, что обществом оспариваются положения письма Минфина России в части, понуждающей налогоплательщиков восстанавливать принятые к вычету суммы налога на добавленную стоимость по основным средствам, используемым в производстве продукции (товаров) в качестве средств труда, тогда как названные основные средства в контексте подпункта 5 пункта 3 статьи 170 Кодекса следует квалифицировать исключительно в качестве товара, определение которому дано в пункте 3 статьи 38 Кодекса.

Общество считает, что названная норма статьи 170 Кодекса не указывает на необходимость восстановления сумм налога на добавленную стоимость по основным средствам, принятым к налоговому вычету, в случае дальнейшего использования этих основных средств в процессе производства товаров, реализация которых осуществляется с применением налоговой ставки ноль процентов, предусмотренной пунктом 1 статьи 164 Кодекса.

Общество утверждает, что Минфин России изменил определенное Кодексом содержание обязанностей участников отношений, регулируемых

подпунктом 5 пункта 3 статьи 170 Кодекса, поскольку вменил налогоплательщикам в обязанность восстанавливать суммы налога на добавленную стоимость, ранее принятые к вычету по основным средствам, которые используются при производстве товаров (работ, услуг), реализуемых с применением налоговой ставки ноль процентов, а также определять долю, в которой основные средства используются при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по указанной налоговой ставке.

Что касается второго предложения абзаца шестого письма Минфина России об отсутствии необходимости повторного восстановления сумм налога на добавленную стоимость в случае дальнейшего использования основных средств в операциях, облагаемых по налоговой ставке ноль процентов, то требование о признании этого предложения недействующим мотивировано обществом тем, что в данной части разъяснение Минфина России лишено какого-либо смысла, так как в целях применения подпункта 5 пункта 3 статьи 170 Кодекса понятия «товар» и «основные средства» являются идентичными.

По мнению общества, в отношении средств труда, которые используются в производстве товаров, реализуемых как на внутреннем рынке, так и в таможенном режиме экспорта, суммы налога на добавленную стоимость на основании пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 172 Кодекса подлежат вычету полностью в момент постановки на учет этих основных средств без обязательства по восстановлению сумм названного налога в случае реализации изготовленной на соответствующем оборудовании продукции на экспорт.

В возражениях на заявление представитель Минфина России просит отказать обществу в удовлетворении его требований, поскольку содержащиеся в письме Минфина России разъяснения соответствуют положениям главы 21 Кодекса, в том числе подпункту 5 пункта 3 статьи 170.

Заслушав представителей участвующих в деле лиц, исследовав и оценив доказательства и доводы сторон, суд считает, что уточненные требования общества подлежат удовлетворению по следующим основаниям.

Письмо Минфина России подготовлено Департаментом налоговой и таможенно-тарифной политики названного министерства в связи с обращением Федеральной налоговой службы по вопросу восстановления сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам при их использовании для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке ноль процентов, сопроводительным письмом ФНС России от 14.06.2012 № ЕД-4-3/9782@ направлено территориальным налоговым органам с указанием на необходимость доведения его содержания до налогоплательщиков и размещено на официальном сайте ФНС России (<http://www.nalog.ru>).

Следовательно, письмо Минфина России является письменным разъяснением налоговым органам по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, изданным в соответствии с пунктом 1 статьи 34.2 Кодекса. Содержащееся в нем толкование подпункта 5 пункта 3 статьи 170

Кодекса порождает право налоговых органов предъявлять требования к налогоплательщикам, которые могут повлечь нарушение прав и законных интересов неопределенного круга лиц, в том числе прав и законных интересов общества в осуществляемой им сфере предпринимательской деятельности, связанной с вывозом товаров с таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме экспорта.

В соответствии со статьей 38 Кодекса для целей налогообложения товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. Под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ.

Характеристика основных средств содержится в приказе Минфина России от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия: объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; объект предназначен для использования в течение длительного времени; организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта; объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Определение понятия «основное средство» также содержится в статье 257 Кодекса: под основными средствами в целях главы 25 понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.

Следовательно, для целей налогообложения и бухгалтерского учета, показатели которого применяются при исчислении налогов, понятия «товар» и «основное средство» имеют различные правовые значения.

При использовании средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) такие орудия производства квалифицируются в качестве основных средств.

В случае отчуждения основных средств они переходят в категорию товаров как предназначенные для реализации налогоплательщиком.

Поэтому толкование обществом упомянутых терминов для целей налога на добавленную стоимость, расходящееся с их значением, используемым Кодексом, является ошибочным.

Подпункт 5 пункта 3 статьи 170 Кодекса возлагает на налогоплательщиков обязанность по восстановлению сумм налога на добавленную стоимость, принятых к им вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам в порядке, предусмотренном главой 21 Кодекса, в случае дальнейшего использования товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления

операций по реализации товаров (работ, услуг), налогообложение которых предусмотрено пунктом 1 статьи 164 Кодекса с применением налоговой ставки ноль процентов.

Из содержания пункта 3 статьи 170 Кодекса, посвященного восстановлению налога на добавленную стоимость, усматривается, что только в отдельных случаях, обозначенных в подпунктах 1, 2 и 6, возможна постановка вопроса о восстановлении сумм налога на добавленную стоимость по основным средствам, используемым налогоплательщиками как в процессе производства продукции (товаров, работ, услуг), так и в процессе их реализации.

Следовательно, применительно к основным средствам правила, установленные подпунктом 5 пункта 3 статьи 170 Кодекса, относятся только к средствам труда, используемым в операциях по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых в соответствии с пунктом 1 статьи 164 Кодекса по налоговой ставке ноль процентов. На основные средства, используемые налогоплательщиком при производстве продукции (товаров), указанные правила не распространяются, так как в указанном подпункте упоминание основных средств, используемых в производстве товаров (работ, услуг), отсутствует.

Подпункт 5 пункта 3 статьи 170 Кодекса обязывает налогоплательщиков восстанавливать суммы налога на добавленную стоимость в размере, ранее принятом к вычету (в том числе в отношении основных средств).

В этом подпункте отсутствуют предписания, обязывающие налогоплательщиков производить расчет частей (долей), в которых основные средства используются в операциях, облагаемых по налоговой ставке, предусмотренной пунктом 1 статьи 164 Кодекса, определять пропорции налога на добавленную стоимость и вести необходимый в таких случаях отдельный учет сумм названного налога, в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному пунктом 4 статьи 170 Кодекса для налогоплательщиков, осуществляющих операции, как облагаемые налогом на добавленную стоимость, так и освобождаемые от налогообложения.

Следовательно, содержащееся в абзаце пятом письма Минфина России разъяснение о необходимости расчета налога на добавленную стоимость, подлежащего восстановлению по основным средствам, исходя из сумм налога, принятых к вычету, в той доле, в которой основные средства используются при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке ноль процентов, не основано на нормах Кодекса, регламентирующих вопросы восстановления принятых к вычету сумм налога на добавленную стоимость при использовании основных средств в операциях реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке ноль процентов.

Вопросы количества случаев восстановления сумм налога на добавленную стоимость в отношении одного и того же объекта основных средств Кодексом не решены.

Поэтому разъяснение, содержащееся во втором предложении абзаца шестого письма Минфина России, об отсутствии у налогоплательщика обязанности повторно восстанавливать суммы налога на добавленную стоимость также не основано на нормах Кодекса.

В силу пункта 1 статьи 6 Кодекса нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим Кодексу, если такой акт изменяет определенное Кодексом содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, изменяет установленные Кодексом основания, условия, последовательность или порядок действий участников отношений, регулируемых названным законодательством.

С учетом изложенного оспариваемые обществом положения письма Минфина России подлежат признанию недействующими как не соответствующие статье 6 и подпункту 5 пункта 3 статьи 170 Кодекса.

Руководствуясь статьями 110, статьями 167–170, 176, 191, 194, 195 и 196 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Суд

решил:

признать абзац пятый в части слов «в той доле, в которой основные средства используются при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по нулевой ставке налога, и» и второе предложение абзаца шестого письма Министерства финансов Российской Федерации от 01.06.2012 № 03-07-15/56 не соответствующими Налоговому кодексу Российской Федерации и не действующими в указанных частях.

Взыскать с Министерства финансов Российской Федерации в пользу общества с ограниченной ответственностью «ТехноНИКОЛЬ – Строительные Системы» 2000 рублей государственной пошлины.

Председательствующий судья

**В.М. ТУМАРКИН**

Судья

**М.Г. ЗОРИНА**

Судья

**С.М. ПЕТРОВА**

Содержащееся в письме Минфина России от 01.06.2012 № 03-07-15/56 разъяснение о необходимости расчета НДС, подлежащего восстановлению по основным средствам, исходя из сумм налога, принятых к вычету, в той доле, в которой основные средства используются при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0%, не основано на нормах НК РФ.

Федеральным законом от 19.07.2011 № 245-ФЗ п. 3 ст. 170 Налогового кодек-

са РФ был дополнен подп. 5, предусматривавшим такое основание восстановления сумм налога на добавленную стоимость, принятых к вычету налогоплательщиком, как дальнейшее использование товаров (работ, услуг), в т.ч. основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных п. 1 ст. 164 НК РФ.

1 июня 2012 года Департаментом налоговой и таможенно-тарифной политики

Министерства финансов РФ было издано письмо № 03-07-15/56, согласно которому применительно к порядку восстановления налога на добавленную стоимость, установленному п. 5 ст. 170 Налогового кодекса РФ, 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.

И далее, основываясь на положении абз. 4 подп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ, финансовое ведомство сделало вывод о том, что в случае дальнейшего использования основных средств в операциях, облагаемых по нулевой ставке, суммы налога, принятые к вычету на основании указанного абзаца подп. 5 п. 3 ст. 170 Кодекса, повторно восстановлению не подлежат.

В Высший арбитражный суд Российской Федерации обратилось общество с ограниченной ответственностью «ТехноНИКОЛЬ – Строительные Системы» с заявлением о признании частично недействующими абз. 5 и 6 письма Минфина России от 01.06.2012 № 03-07-15/56.

Возражения компании были основаны на ошибочном видении Минфином России, по ее мнению, нормы подп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ.

Как указывал заявитель, основные средства названы в норме в качестве товара, и применяется она исключительно при его реализации, а не производстве продукции, которая в последующем будет реализована по ставке 0%.

Таким образом, по заявлению представителей компании, налогоплательщик не обязан восстанавливать суммы НДС по основным средствам в случае дальнейшего использования этих основных средств

в производстве товаров, которые реализуются по нулевой ставке, а также определять долю данных товаров.

Утверждение Минфина России об отсутствии необходимости повторного восстановления сумм налога на добавленную стоимость в случае дальнейшего использования основных средств в операциях, облагаемых по налоговой ставке 0%, общество и вовсе определило как лишенное какого-либо смысла, т.к. в целях применения подп. 5 п. 3 ст. 170 Кодекса понятия «товар» и «основные средства» являются идентичными.

20 февраля ВАС РФ огласил решение № 16593, которым признал письмо Минфина России от 01.06.2012 № 03-07-15/56 в оспариваемых частях не соответствующим Налоговому кодексу РФ и недействующим в указанных частях.

В своем решении ВАС РФ указал, в частности, что при использовании средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) такие орудия производства квалифицируются в качестве основных средств.

В случае отчуждения основных средств они переходят в категорию товаров как предназначенные для реализации налогоплательщиком. В связи с этим толкование обществом упомянутых терминов для целей налога на добавленную стоимость, расходящееся с их значением, используемым Налоговым кодексом, ВАС РФ признал ошибочным.

Вместе с тем на основе анализа норм НК РФ высшие арбитры встали на сторону общества и признали отсутствие обязанности определять в указанном случае пропорцию товаров, как того требует п. 4 ст. 170 НК РФ.

По мнению арбитров, применительно к основным средствам правила, установленные подп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ, относятся только к средствам труда, используемым в операциях по реализации товаров

(работ, услуг), облагаемых в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ по налоговой ставке 0%. На основные средства, используемые налогоплательщиком при производстве продукции (товаров), указанные правила не распространяются, т.к. в указанном подпункте упоминание основных средств, используемых в производстве товаров (работ, услуг), отсутствует. Подпункт 5 п. 3 ст. 170 НК РФ обязывает налогоплательщиков восстанавливать суммы налога на добавленную стоимость в размере, ранее принятом к вычету (в т.ч. в отношении основных средств).

В этом подпункте отсутствуют предписания, обязывающие налогоплательщиков производить расчет частей (долей), в которых основные средства используются в операциях, облагаемых по налоговой ставке, предусмотренной п. 1 ст. 164 НК РФ, определять пропорции налога на добавленную стоимость и вести необходимый в таких случаях отдельный учет сумм названного налога, в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному п. 4 ст. 170 НК РФ для налогоплательщиков, осуществляющих операции, как облагаемые налогом на добавленную стоимость, так и освобожденные от налогообложения.

Следовательно, содержащееся в абз. 5 письма Минфина России разъяснение о необходимости расчета налога на добавленную стоимость, подлежащего восстановлению по основным средствам, исходя из сумм налога, принятых к вычету, в той доле, в которой основные средства используются при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0%, не основано на нормах НК РФ, регламентирующих вопросы восстановления принятых к вычету сумм налога на добавленную стоимость при использовании основных средств в операциях реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0%.

Что касается разъяснения Минфина России об отсутствии у налогоплательщика обязанности повторно восстанавливать суммы налога на добавленную стоимость, то, как указал ВАС РФ, вопросы количества случаев восстановления сумм налога на добавленную стоимость в отношении одного и того же объекта основных средств НК РФ не решены, следовательно, и содержание второго предложения абз. 6 оспариваемого письма Минфина России также не основано на нормах закона. **НБ**

## ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ «НАЛОГОВЫЙ ВЕСТНИК» ПРЕДЛАГАЕТ СОТРУДНИЧЕСТВО АВТОРАМ!

### ТРЕБОВАНИЯ К СТАТЬЯМ:

- Объем статьи (комментария) – не более 25 тыс. знаков без пробелов.
- Статья (комментарий) должна содержать заголовок, подзаголовки, преамбулу. При подготовке материала желательно учитывать практические примеры, арбитражную практику, справочную информацию, разъяснения контролирующих органов.

Если у вас есть вопросы, вы можете задать их главному редактору журнала: [ebukachi@nvest.ru](mailto:ebukachi@nvest.ru), (495) 699-55-03.

