Федеральной налоговой службой получена жалоба Акционерного общества «Х» (далее – Общество, Заявитель) от 10.04.2019 на решения Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам (далее – Инспекция) от 07.12.2018 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – Решение),   
от 07.12.2018 об отказе в возмещении частично суммы налога на добавленную стоимость (далее – НДС), заявленной к возмещению, от 07.12.2018 об отмене решения от 06.06.2018 о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке, в редакции решения УФНС России (далее – Управление) от 19.03.2019.

Согласно материалам, представленным Управлением, Инспекцией проведена камеральная налоговая проверка на основании уточненной налоговой декларации по НДС за 1 квартал 2018 года, представленной 31.05.2018, по итогам которой приняты решения от 07.12.2018:

- о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которым Общество привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), в виде взыскания штрафа в размере 11 923 683,80 рублей. Обществу предложено уплатить недоимку по НДС в размере 59 618 419 рублей.

-  об отмене решения от 06.06.2018 о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке, в соответствии с которым применение налоговой ставки по НДС 0 процентов по операциям реализации товаров (работ, услуг) в сумме 9 374 053 350 рублей обоснованно, применение налоговых вычетов по НДС в размере 89 090 116 рублей необоснованно, сумма НДС, возмещенная в заявительном порядке, превышает сумму НДС, подлежащую возмещению по результатам камеральной налоговой проверки, на 59 618 419 рублей, в связи с чем отменяется решение Инспекции от 06.06.2018 о возмещении суммы НДС, заявленной к возмещению, в заявительном порядке в части суммы НДС 59 618 419 рублей, не подлежащей возмещению по результатам камеральной налоговой проверки;

-  в соответствии с которым применение налоговой ставки 0 процентов по НДС по операциям реализации товаров (работ, услуг) в сумме 9 374 053 350 рублей обоснованно, применение налоговых вычетов по НДС в сумме 89 090 116 рублей необоснованно, отказано в возмещении суммы НДС в размере 89 090 116 рублей.

Не согласившись с Решением Инспекции, Общество обратилось с апелляционной жалобой в Управление. Решением Управления апелляционная жалоба Общества удовлетворена частично.

Не согласившись с Решением Инспекции в редакции решения Управления, Общество обратилось с жалобой в ФНС России.

Общество полагает, что требование Инспекции о распределении сумм НДС, предъявленного Заявителю контрагентами при выполнении работ (поставке товаров, оказании услуг) на остатки нереализованной продукции не имеет под собой экономического обоснования и не предусмотрен Кодексом.

Закрепленный учетной политикой Общества порядок учета сумм «входного» НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) предусматривает учет сумм НДС исходя из доли выручки от операций на внутреннем рынке и при совершении экспортных операций. Общество указывает, что право на налоговый вычет сумм НДС возникает в порядке, предусмотренном пунктом 2 статьи 171 Кодекса, пунктом 1 статьи 172 Кодекса, и второй раз – в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 172 Кодекса после отгрузки на экспорт и подтверждении ставки 0 процентов. Сумма «входного» НДС по итогам налогового периода распределяется по операциям, облагаемым по разным ставкам, без выделения части НДС, относящегося на остатки готовой нереализованной продукции. Сумма НДС по «неподтвержденному» экспорту откладывается до выполнения всех условий (сумма НДС заявляется к вычету в полном объеме при отсутствии экспортных операций, по которым не подтверждено право на применение налоговой ставки по НДС 0 процентов).

Общество отмечает отсутствие возможности напрямую соотнести суммы уплаченного при приобретении товаров (работ, услуг) НДС с объемом продукции, отгруженной по разным ставкам. Так, не представляется возможным определить, какая доля продукции будет отгружена на экспорт, а какая использована на внутреннем рынке. Распределение суммы «входящего» НДС возможно только на этапе реализации готовой продукции, когда определяется, по какой ставке будет осуществлена отгрузка. Следовательно, распределение «входящего» НДС в зависимости от доли выручки от совершения тех или иных операций (экспорт или внутренний рынок) является обоснованным.

Заявитель указывает, что отсутствие раздельного учета НДС по операциям, облагаемым по ставке 0 процентов и по ставке 18 процентов, не влечет никаких негативных налоговых последствий исходя из Кодекса при подтверждении правомерности применения налоговой ставки 0 процентов за тот же налоговый период. При этом, в отношении остатка готовой продукции у Общества нет оснований полагать, что она будет использована исключительно в экспортных операциях, и, как следствие, нет оснований учитывать остатки при расчете пропорции.

ФНС России, рассмотрев доводы, изложенные в жалобе Общества, исследовав и оценив материалы, представленные Управлением, сообщает следующее.

Согласно пункту 1 статьи 164 Кодекса, налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации:

1) следующих товаров:

вывезенных в таможенной процедуре экспорта;

помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны;

вывезенных в таможенной процедуре реэкспорта товаров, ранее помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории, и (или) товаров (продуктов переработки, отходов и (или) остатков), полученных (образовавшихся) в результате переработки товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории;

вывезенных в таможенной процедуре реэкспорта товаров, ранее помещенных под таможенные процедуры свободной таможенной зоны, свободного склада, и (или) товаров, изготовленных (полученных) из товаров, помещенных под таможенные процедуры свободной таможенной зоны, свободного склада.

Положения настоящего подпункта применяются при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных [статьей 165](consultantplus://offline/ref=DC15986FD2A99A3E93BF69A79A36C32EF4D16DFB001798276802D00BCA0867E7A5FC8D78BB4A05B43B07FCE5F32B795A9A4F7B82E83B189Bo3Q6H) Кодекса.

Как следует из пункта 1 статьи 165 Кодекса (в редакции, действовавшей в проверяемый период), при реализации товаров, предусмотренных [подпунктом 1](consultantplus://offline/ref=AF012D1A154B9A40083CD22C83CD57611F6C5C70241527CC71AB3C29DF348C59010D54072DC034D8A28719E2769CC806840B134D42A7E63132SFH) и (или) [подпунктом 8 пункта 1 статьи 164](consultantplus://offline/ref=AF012D1A154B9A40083CD22C83CD57611F6C5C70241527CC71AB3C29DF348C59010D54072DC034D9A28719E2769CC806840B134D42A7E63132SFH) Кодекса, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов (или особенностей налогообложения), а также налоговых вычетов в отношении операций по реализации сырьевых товаров, указанных в [абзаце третьем пункта 10](consultantplus://offline/ref=AF012D1A154B9A40083CD22C83CD57611F6C5C70241527CC71AB3C29DF348C59010D54072FC937DEA9D81CF767C4C70C921516565EA5E733S9H) статьи 165 Кодекса, в налоговые органы, если иное не предусмотрено [пунктами 2](consultantplus://offline/ref=AF012D1A154B9A40083CD22C83CD57611F6C5C70241527CC71AB3C29DF348C59010D54072DC034D0A48719E2769CC806840B134D42A7E63132SFH) и [3](consultantplus://offline/ref=AF012D1A154B9A40083CD22C83CD57611F6C5C70241527CC71AB3C29DF348C59010D54072DC034D1A68719E2769CC806840B134D42A7E63132SFH) статьи 165 Кодекса, представляются следующие документы:

1) контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за пределы единой таможенной территории Таможенного союза (далее в Кодексе - таможенная территория Таможенного союза) и (или) припасов за пределы Российской Федерации. Если контракты содержат сведения, составляющие государственную тайну, вместо копии полного текста контракта представляется выписка из него, содержащая информацию, необходимую для проведения налогового контроля (в частности, информацию об условиях поставки, о сроках, цене, виде продукции).

2) таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия, через который товар был вывезен с территории Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией (далее в статье 164 Кодекса - российский таможенный орган места убытия).

3) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками таможенных органов мест убытия, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации. Налогоплательщик может представлять любой из перечисленных документов с учетом следующих особенностей.

В соответствии с абзацами 2 и 3 пункта 10 статьи 165 Кодекса (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде), порядок определения суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0 процентов, устанавливается принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения. Положения настоящего абзаца не распространяются на операции по реализации товаров, указанных в [подпункте 1](consultantplus://offline/ref=B51BAE7CA470766D4D174F08E1D3A71B652F69E908D1FA1860318A96576B51EEB7F2DB4D69528DB47B9485CA78408D884989897889CFB7M5H) (за исключением сырьевых товаров) и [подпункте 6 пункта 1 статьи 164](consultantplus://offline/ref=B51BAE7CA470766D4D174F08E1D3A71B652F69E908D1FA1860318A96576B51EEB7F2DB4A695088BF29CE95CE311788944192977F97CC7CE6B0M3H) Кодекса.

В целях главы 21 Кодекса к сырьевым товарам относятся минеральные продукты, продукция химической промышленности и связанных с ней других отраслей промышленности, древесина и изделия из нее, древесный уголь, жемчуг, драгоценные и полудрагоценные камни, драгоценные металлы, недрагоценные металлы и изделия из них. [Коды](consultantplus://offline/ref=B51BAE7CA470766D4D174F08E1D3A71B64266BEE0BD4FA1860318A96576B51EEB7F2DB4A69508BBE2FCE95CE311788944192977F97CC7CE6B0M3H) видов товаров, перечисленных в настоящем абзаце, в соответствии с единой [Товарной номенклатурой](consultantplus://offline/ref=B51BAE7CA470766D4D174F08E1D3A71B652F68E90ED1FA1860318A96576B51EEB7F2DB4868528EBD249190DB204F879E578C92648BCE7DBEMEH) внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза определяются Правительством Российской Федерации.

Как следует из пункта 1 статьи 167 Кодекса, в целях главы 21 Кодекса моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено [пунктами 3](consultantplus://offline/ref=5E5058F9D6AD99295A41F52D8078F37490C2B0FCF4BD86139B89EF1B7BB3AE2B5356B41E6D40E61AAAFEF01A3C105F9E5D041F706616BE2FI7kEH), [7](consultantplus://offline/ref=5E5058F9D6AD99295A41F52D8078F37490C2B0FCF4BD86139B89EF1B7BB3AE2B5356B41E6D40E61AA0FEF01A3C105F9E5D041F706616BE2FI7kEH) - [11](consultantplus://offline/ref=5E5058F9D6AD99295A41F52D8078F37490C2B0FCF4BD86139B89EF1B7BB3AE2B5356B41E6D40E61BADFEF01A3C105F9E5D041F706616BE2FI7kEH), [13](consultantplus://offline/ref=5E5058F9D6AD99295A41F52D8078F37490C2B0FCF4BD86139B89EF1B7BB3AE2B5356B41D6C40E015FDA4E01E75475A82551F01777815IBk7H) - [15](consultantplus://offline/ref=5E5058F9D6AD99295A41F52D8078F37490C2B0FCF4BD86139B89EF1B7BB3AE2B5356B41D6C40E715FDA4E01E75475A82551F01777815IBk7H) настоящей статьи, является наиболее ранняя из следующих дат:

1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) день [оплаты](consultantplus://offline/ref=5E5058F9D6AD99295A41F52D8078F37492C6B7F1F4B886139B89EF1B7BB3AE2B5356B41E6D40E21BA8FEF01A3C105F9E5D041F706616BE2FI7kEH), частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

В соответствии с пунктом 9 статьи 167 Кодекса, при реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных [подпунктами 1](consultantplus://offline/ref=12EB7DEE89669B311B38401B6A0BCD454E27B12BB9467B28C44F4B5D3D3DAA07F0250D53ABCE455DFC680F1D054097E159F78D3811C5k3l2H), [2.1](consultantplus://offline/ref=12EB7DEE89669B311B38401B6A0BCD454E27B12BB9467B28C44F4B5D3D3DAA07F0250D53ABCE4B5DFC680F1D054097E159F78D3811C5k3l2H) - [2.8](consultantplus://offline/ref=12EB7DEE89669B311B38401B6A0BCD454E27B12BB9467B28C44F4B5D3D3DAA07F0250D53ABC9425DFC680F1D054097E159F78D3811C5k3l2H), [2.10](consultantplus://offline/ref=12EB7DEE89669B311B38401B6A0BCD454E27B12BB9467B28C44F4B5D3D3DAA07F0250D54AACE405EA36D1A0C5D4F9DF747F2962413C43Ak7l8H), [3](consultantplus://offline/ref=12EB7DEE89669B311B38401B6A0BCD454E27B12BB9467B28C44F4B5D3D3DAA07F0250D53ABC9405DFC680F1D054097E159F78D3811C5k3l2H), [3.1](consultantplus://offline/ref=12EB7DEE89669B311B38401B6A0BCD454E27B12BB9467B28C44F4B5D3D3DAA07F0250D53A3C9425DFC680F1D054097E159F78D3811C5k3l2H), [8](consultantplus://offline/ref=12EB7DEE89669B311B38401B6A0BCD454E27B12BB9467B28C44F4B5D3D3DAA07F0250D53ABC9475DFC680F1D054097E159F78D3811C5k3l2H), [9](consultantplus://offline/ref=12EB7DEE89669B311B38401B6A0BCD454E27B12BB9467B28C44F4B5D3D3DAA07F0250D50AECA445DFC680F1D054097E159F78D3811C5k3l2H), [9.1](consultantplus://offline/ref=12EB7DEE89669B311B38401B6A0BCD454E27B12BB9467B28C44F4B5D3D3DAA07F0250D53A3C9465DFC680F1D054097E159F78D3811C5k3l2H) и [12 пункта 1 статьи 164](consultantplus://offline/ref=12EB7DEE89669B311B38401B6A0BCD454E27B12BB9467B28C44F4B5D3D3DAA07F0250D52ABC4465DFC680F1D054097E159F78D3811C5k3l2H) Кодекса, моментом определения налоговой базы по указанным товарам (работам, услугам) является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных [статьей 165](consultantplus://offline/ref=12EB7DEE89669B311B38401B6A0BCD454E27B12BB9467B28C44F4B5D3D3DAA07F0250D54ABCC4050AE321F194C1792FD51EC933F0FC63B70kBl5H) Кодекса.

В случае, если полный пакет документов, предусмотренных [статьей 165](consultantplus://offline/ref=12EB7DEE89669B311B38401B6A0BCD454E27B12BB9467B28C44F4B5D3D3DAA07F0250D54ABCC4050AE321F194C1792FD51EC933F0FC63B70kBl5H) Кодекса, не собран в течение сроков, указанных в [пункте 9 статьи 165](consultantplus://offline/ref=12EB7DEE89669B311B38401B6A0BCD454E27B12BB9467B28C44F4B5D3D3DAA07F0250D53AAC9435DFC680F1D054097E159F78D3811C5k3l2H) Кодекса, момент определения налоговой базы по указанным товарам (работам, услугам) определяется в соответствии с [подпунктом 1 пункта 1](consultantplus://offline/ref=12EB7DEE89669B311B38401B6A0BCD454E27B12BB9467B28C44F4B5D3D3DAA07F0250D57ABC5425DFC680F1D054097E159F78D3811C5k3l2H) статьи 167 Кодекса, если иное не предусмотрено пунктом 9 статьи 167 Кодекса.

Согласно материалам, представленным Управлением, Обществом в уточненной налоговой декларации по НДС за 1 квартал 2018 года заявлены налоговые вычеты по НДС в связи с добычей и реализацией драгоценных камней. Инспекцией в ходе проведения камеральной налоговой проверки установлено, что Обществом добытые алмазы реализованы в режиме экспорта по 300 контрактам (подтвержденный экспорт 9 401 687 106,35 рублей), на внутренний рынок (подтвержденная реализация на внутренний рынок 212 238 606,11 рублей).

В соответствии с учетной политикой для целей налогообложения НДС на 2018 год (утверждена приказом Общества) расчет пропорции, в соответствии с которой бухгалтерия ведет раздельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам для операций по реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке, и реализации товаров, работ (услуг) на экспорт осуществляется исходя из доли выручки от операций, связанных с реализацией на внутреннем рынке и экспортных операций. Для расчета используются данные Общества по форме НУ-1, сгруппированные следующим образом:

- сумма доходов от операций, связанных с реализацией на экспорт (облагаемых НДС по ставке 0 %), в том числе от операций, по которым в налоговом периоде подтверждено право на применение ставки 0 % и от операций, по которым в налоговом учете не подтверждено применение ставки 0 %;

- сумма доходов от операций, связанных с реализацией на внутреннем рынке (облагаемых НДС по ставкам 10 %, 18 %);

- сумма доходов от операций, связанных с реализацией на внутреннем рынке (облагаемых по ставке 0 %);

- сумма доходов от операций, не подлежащих налогообложению НДС (освобожденных от налогообложения);

- сводная сумма полученных доходов от операций, облагаемых и необлагаемых НДС.

В соответствии с формой № НУ-1 «Расчет пропорции распределения «входного» НДС за 1 квартал 2018 года», Обществом рассчитаны доли доходов от операций на внутреннем рынке по ставке 10 % и 18 % в размере 2,160437 %, на подтвержденный экспорт по ставке 0 % в размере 97,79238 %, по ставке 0 % на внутреннем рынке 0,000593 %, по необлагаемым НДС операциям 0,04698 %.

Инспекцией в ходе проведения камеральной налоговой проверки установлено, что у Общества имеются остатки неотгруженной продукции, что подтверждается карточкой счета 43, представленной налогоплательщиком. При этом сумма НДС, предъявленная Обществу поставщиками, предъявлена к вычету в полном объеме.

Управлением при рассмотрении апелляционной жалобы скорректирован расчет, произведенный Инспекцией (из расчета исключены суммы налоговых вычетов по НДС по приобретенным основным средствам, используемым в производстве товара, облагаемого как по налоговой ставке по НДС 18 %, так и по налоговой ставке по НДС 0 %).

По мнению Инспекции и Управления, применяемая Обществом учетная политика противоречит нормам Кодекса ввиду того, что Обществом не учитываются остатки готовой продукции, не отгруженной на экспорт. Позиция Инспекции и Управления основана на том, что в отношении остатков готовой продукции Заявителем не собран пакет документов, подтверждающий отгрузку на экспорт.

ФНС России считает позицию Инспекции и Управления правомерной, поскольку в соответствии с правовой позицией, отраженной в Определении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 07.08.2008 № 10031/08, налогоплательщик с учетом особенностей своей деятельности должен самостоятельно разработать порядок раздельного учета «входного» НДС и методику его распределения между видами реализованной продукции для применения налогового вычета и зафиксировать данную методику в учетной политике организации. Основное условие, которое организация должна выполнить при разработке методики распределения «входного» НДС, - это возможность исчисления оплаченной части НДС, приходящейся на товары (работы, услуги), фактически использованные при производстве и реализации экспортируемой продукции.

Таким образом, с учетом того, что положения учетной политики Общества не позволяют исчислить оплаченную часть предъявленного НДС в доле, приходящейся на экспорт (при заключении Обществом долгосрочных контрактов с фиксированным объемом добытых драгоценных камней, подлежащих отгрузке в режиме подтвержденного экспорта), основания для удовлетворения жалобы Заявителя отсутствуют.

Довод Общества о том, что положения Кодекса не устанавливают обязанности вести раздельный учет при расчете сумм предъявленного НДС по разным ставкам НДС (а только в отношении облагаемых и необлагаемых операций) ошибочен, поскольку подобные требований установлены пунктом 10 статьи 165 Кодекса.

Иные доводы Заявителя, приведенные в жалобе, оценка которых не нашла отражения в тексте настоящего решения, не имеют самостоятельного значения для разрешения спора по существу.

Учитывая изложенное, Федеральная налоговая служба, руководствуясь статьей 140 Налогового кодекса Российской Федерации, оставляет жалобу Акционерного общества «Х» без удовлетворения.