

## ВОЗМЕЩЕНИЕ НДС ПРИ ЭКСПОРТЕ ТОВАРОВ: ПРАВОВЫЕ ОСОБЕННОСТИ И ПРОБЛЕМЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

© 2014 Набирушкина Ирина Сергеевна  
Саратовская государственная юридическая академия  
410056, г. Саратов, ул. Вольская, д. 1  
E-mail: irina64irina@mail.ru

Рассмотрен порядок возмещения НДС, а также основные проблемы, возникающие в данной сфере. Анализируется судебная практика, на основании которой характеризуется результативность реализации механизма по возмещению “экспортного” НДС.

*Ключевые слова:* налог на добавленную стоимость, возмещение, экспорт.

Согласно положениям Соглашения от 25 января 2008 г. “О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе” при экспорте товаров применяется нулевая ставка НДС и (или) освобождение от уплаты (возмещение уплаченной суммы) акцизов. Как указывает М.О. Козырев, налогообложение по нулевой ставке отличается от освобождения от уплаты налога тем, что в последнем случае отсутствует возмещение входного НДС и именно налогообложение по нулевой ставке наиболее выгодно для налогоплательщика. Подобный вид льгот обычно применяется в отношении экспорта продукции<sup>1</sup>. Под экспортом товаров следует понимать вывоз товаров, реализуемых налогоплательщиками (плательщиками), с территории одного государства - участника Таможенного союза на территорию другого государства - участника Таможенного союза<sup>2</sup>.

Отметим, что применение нулевой ставки (освобождения от уплаты) допускается только при условии документального подтверждения факта экспорта. Перечень необходимых документов определяется Протоколом<sup>3</sup>. Указанные в нем документы должны быть предоставлены в срок, не превышающий 180 календарных дней с даты отгрузки товаров. В том случае, если документы не были предоставлены в полном объеме и в указанный срок, косвенные налоги подлежат уплате в бюджет. Отметим, что уплата косвенных налогов в данном случае осуществляется с предоставлением плательщику права на вычет (зачет) соответствующих сумм НДС согласно законодательству государства - члена Таможенного союза, с территории которого экспортированы товары. После предоставления полного пакета до-

кументов уплаченные суммы косвенных налогов при экспорте товаров подлежат зачету (возврату). Суммы штрафов, пеней, которые были уплачены за нарушение срока уплаты косвенных налогов, возврату не подлежат.

Правовые основы регулирования порядка возмещения излишне уплаченных налогов в рамках Таможенного союза регламентируются национальным законодательством государств-членов. Так, в Российской Федерации данные нормы содержатся в гл. 12 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), а также ст. 176 и 176.1 НК РФ. На основании анализа этих норм можно сделать вывод о том, что существует общий и заявительный порядок возмещения налога; в рамках данных порядков выделяют два способа возмещения налога: зачет и возврат.

Общий порядок возмещения НДС определяется положениями ст. 176 НК РФ и представляет собой процедуру, которая состоит из нескольких этапов и заключается в совершении налогоплательщиком и налоговым органом определенных действий, направленных на возврат (зачет) ранее уплаченных сумм НДС. Следует отметить, что особенностью общего порядка возмещения НДС является то, что он неприменим для возмещения “импортного” НДС. Таким образом, в качестве налогоплательщика в данном случае может выступать экспортер товаров, работ, услуг.

Заявительный порядок возмещения НДС регламентируется положениями ст. 176.1 НК РФ. Данный порядок предполагает возврат (зачет) суммы налога, которая была заявлена к возмещению, до завершения проводимой камеральной налоговой проверки. Одной из особенностей заявительного порядка возмещения НДС является то, что такой порядок может применяться во всех

случаях возмещения налога, т.е. как при импорте, так и при экспорте товаров. Однако воспользоваться заявительным порядком возмещения НДС могут лишь крупные налогоплательщики-организации, у которых совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная за три календарных года, предшествующие году, в котором подается заявление о применении заявительного порядка возмещения налога, составляет не менее 10 млрд руб., а также налогоплательщики, предоставившие с налоговой декларацией, в которой заявлено право на возмещение налога, действующую банковскую гарантию. По мнению Т.Ю. Кошкиной, минусом в этом случае является то, что банковская гарантия является платной и даже за деньги ее смогут получить не все желающие<sup>4</sup>. В данной связи более доступен общий порядок возмещения НДС. Налогоплательщики, имеющие право на применение заявительного порядка возмещения налога, реализуют данное право путем подачи в налоговый орган не позднее 5 дней со дня подачи налоговой декларации заявления о применении заявительного порядка возмещения налога, в котором налогоплательщик указывает реквизиты банковского счета для перечисления денежных средств.

В обоих случаях возмещение НДС представляет собой право налогоплательщика, возможность реализации которого связана, прежде всего, с соблюдением установленных законодательством условий такого возмещения. Именно поэтому можно говорить о том, что общий и заявительный порядки не исключают друг друга. Следует обратить внимание на тот факт, что при возмещении НДС в общем порядке налоговый орган принимает решение о возмещении в течение семи дней после окончания проведения камеральной налоговой проверки, в рамках заявительного порядка такое решение принимается до окончания проведения такой проверки. Изложенное позволяет сделать вывод о том, что в рамках заявительного порядка возмещение НДС происходит в более короткие сроки, чем в общем порядке. Однако, как отмечалось выше, воспользоваться заявительным порядком может только ограниченный круг налогоплательщиков, тем самым общий порядок является наиболее доступным с точки зрения его реализации.

В процессе возмещения НДС нередко возникают проблемы. Так, С.А. Кочкалов считает, что к числу наиболее часто встречающихся оснований для отказа налоговых органов в применении вычета и возмещении НДС при экспорте товаров следует отнести:

- 1) недостатки предоставляемой в налоговые органы документации (как количественные, так и качественные);
- 2) неправомерные действия экспортеров - налогоплательщиков НДС<sup>5</sup>.

Рассмотрим некоторые примеры отказа налоговых органов в возмещении НДС.

Как показывает анализ судебной практики, одним из оснований отказа в возмещении НДС является мнение налоговых органов о недостаточном количестве предоставляемых документов. Так, ЗАО «Атомстройэкспорт» было отказано МИ ФНС России в возмещении НДС на основании вывода налогового органа о непредоставлении обществом в нарушение п.п. 2 п. 1 ст. 165 НК РФ документов, подтверждающих поступление валютной выручки в полном объеме. Суды первой и апелляционной инстанций заняли позицию ЗАО, исходя из того, что обществом был направлен полный пакет необходимых документов. Подпунктом 2 п. 2 ст. 165 НК РФ установлено, что в случае, если незачисление валютной выручки от реализации товаров на территории Российской Федерации осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренным валютным законодательством РФ, налогоплательщик предоставляет в налоговые органы документы, подтверждающие право на начисление валютной выручки на территории Российской Федерации. В период с 1 января 1999 г. по 1 февраля 2006 г. действовало разрешение Центрального банка Российской Федерации на незачисление валютной выручки. Федеральный Арбитражный суд московского округа поддержал позицию судов, указав, что требование п.п. 2 п. 2 ст. 165 НК РФ в части подтверждения поступления валютной выручки с учетом требований валютного законодательства РФ соблюдено налогоплательщиком в полном объеме<sup>6</sup>.

Нередко основанием для отказа в возмещении «экспортного» НДС являются не только количественные нарушения в объемах предоставляемой документации, но и качество документов, подтверждающих право на возмещение НДС. Так,

Федеральной налоговой службой России по Ярославской области было отказано ОАО в возмещении НДС в связи с тем, что налоговый орган пришел к выводу: ОАО ненадлежащим образом осуществило оформление документов, приложенных к декларации в подтверждение применения налоговой льготы. В частности, на товаросопроводительном документе - авианакладной к грузовой таможенной декларации - отсутствовали отметки "Товар вывезен" таможенных органов, через которые товар вывезен за пределы территории РФ. Кроме того, налоговым органом не подтвержден факт поступления валютной выручки по заявленному контракту. Федеральный Арбитражный суд Волго-Вятского округа, оценив представленные в деле доказательства, согласился с мнением ранее принятых судебных решений, признав, что п.п. 4 п. 1 ст. 165 НК РФ предусмотрены специальные требования, предъявляемые к пакету документов при вывозе товаров в режиме экспорта воздушным транспортом. Так, для подтверждения вывоза товаров за пределы территории РФ в налоговые органы представляется копия международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки, находящегося за пределами таможенной территории РФ. Никаких других требований к названному документу НК РФ не содержит<sup>7</sup>. Из изложенного выше следует, что суд приходит к выводу о необоснованности отказа в возмещении НДС в рамках рассматриваемой ситуации.

В качестве основания для отказа в возмещении "экспортного" НДС могут выступать и неправомерные действия налогоплательщиков-экспортеров. Для обозначения налогоплательщика по экспортному НДС, который "использует права, предоставленные ему нормами налогового законодательства, специально осуществляя для этого сделки, исключительно направленные на уменьшение платежей в бюджет"<sup>8</sup>, в судебной практике применяется понятие "недобросовестный налогоплательщик". Так, Высший Арбитражный суд РФ указал, что отказ в удовлетворении исковых требований налогоплательщиков-экспортеров о возмещении уплаченного НДС возможен лишь в случае установления в ходе судебного разбирательства факта недобросовестности конкретного лица<sup>9</sup>. Например, ООО "ЭнергоЭталон" Инспекцией Федеральной налоговой службы по Промышленному району г. Самары было отказано в возмещении НДС. Осно-

ванием для принятия данного решения послужил вывод налогового органа о неправомерном применении обществом налоговых вычетов по НДС по взаимоотношениям с недобросовестным контрагентом - ООО "СтройМонтаж". Для оспаривания решения налогового органа ООО "ЭнергоЭталон" обратилось в суд. Решениями судов первой и апелляционной инстанций требования Общества были удовлетворены. Суды указали на представление Обществом в подтверждение правомочного возмещения НДС всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных НК РФ, недобросовестность заявителя налоговым органом не была доказана. Федеральный Арбитражный суд Поволжского округа поддержал позицию судов<sup>10</sup>. Судебная коллегия почитала, что указанные выводы судов предшествующих инстанций основаны на правильном применении норм материального права и соответствуют фактическим обстоятельствам дела. Налоговым органом не представлены соответствующие доказательства того, что применительно к спорным сделкам у Общества отсутствовала разумная экономическая цель, либо данные организации действовали совместно с целью получения необоснованной налоговой выгоды, либо имеются иные обстоятельства, которые позволили бы утверждать недобросовестность налогоплательщика.

Анализ судебной практики показывает, что, помимо указанных выше, существуют и иные основания отказа налоговых органов в предоставлении возмещения экспортного НДС. Так, предприниматель обратился в Арбитражный суд Свердловской области с заявлением о признании недействительным решения налогового органа об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость. Отметим, что налоговый орган отказал в возмещении НДС, указав на неуплату ранее исчисленного налога при неподтверждении обоснованности применения нулевой налоговой ставки при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта.

Постановлением ФАС Уральского округа требование было удовлетворено, так как налогоплательщик представил полный пакет документов, подтверждающий право на применение нулевой налоговой ставки, налоговый вычет, соответствующий сумме ранее исчисленного к уплате НДС, заявлен правомерно, неуплата ранее исчисленного налога является основанием для на-

числения пеней и штрафа, а не для отказа в применении налогового вычета<sup>11</sup>.

Таким образом, в настоящее время процесс возмещения “экспортного” НДС является сложной процедурой, связанной с предоставлением документов, подтверждающих право на такое возмещение, необходимостью проведения налоговыми органами камеральной проверки, а также с невозможностью немедленного возмещения налога из бюджета.

В процессе возмещения НДС должны в равной мере соотноситься интересы отдельного налогоплательщика и государства в целом, т.е. речь идет о сочетании публичных и частных интересов. Возмещение НДС при экспорте товаров является правом налогоплательщика. В данной связи государство должно создать все необходимые условия для возможности полноценной реализации предоставленного права. При этом не стоит забывать и об интересах самого государства. Возмещение сумм налога, уплаченного при экспорте товара, осуществляется из бюджета. Соответственно необходимо обеспечить контроль за правильностью исчисления сумм НДС, подлежащих возмещению, документами, дающими право на такое возмещение. В противном случае отсутствие контроля может привести к неправомерным действиям плательщиков НДС, предоставлению недостоверной информации об объемах экспорта, о суммах, подлежащих возмещению, и т.д., что впоследствии нанесет ущерб доходной части бюджета.

Кроме того, считаем важным обратить внимание на необходимость четкого правового регулирования процесса реализации механизма возмещения экспортного НДС. Как показал анализ правоприменительной практики по вопросам возмещения “экспортного” НДС, законодательного закрепления перечня документов, предъявляемых для такого возмещения, недостаточно. Нередко возникают ситуации, когда налоговые органы необоснованно требуют от налогоплательщика дополнительных документов и (или) сведений с целью конкретизации какой-либо информации о перемещаемом товаре. На основании изложенного необходимо четко регламентировать требования к этим документам, объему и качеству содержащейся в них информации. Думается, что такая

конкретизация требований к документам позволит избежать наступления спорных ситуаций в данной сфере.

<sup>1</sup> *Козырев М.О.* Совершенствование обложения НДС экспортных операций наукоемких отраслей в контексте общих процессов реформирования налоговой системы // Вопросы экономики и права. 2008. № 5. С. 35.

<sup>2</sup> О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе: соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 янв. 2008 г.: [ред. от 11 дек. 2009 г.] // Бюл. международных договоров. 2011. № 3.

<sup>3</sup> О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе: протокол от 11 дек. 2009 г.: [с изм. от 18 июня 2010 г.] // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. № 40. Ст. 4987.

<sup>4</sup> *Кошкина Т.Ю.* Очередные НДС-изменения. Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2010. № 1 Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”

<sup>5</sup> *Кочкалов С.А.* Правовое регулирование возмещения налога на добавленную стоимость: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2010. С. 120.

<sup>6</sup> Постановление Федерального Арбитражного суда Московского округа от 11 июля 2012 г. по делу № А40-74678/11-107-318. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

<sup>7</sup> Постановление Федерального Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 2 нояб 2006 г. по делу № А82-17133/2005-37. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

<sup>8</sup> *Семенов В.В.* Налог на добавленную стоимость // Налоги. 2007. № 17. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

<sup>9</sup> К поручению Правительства Российской Федерации от 19.03.2002 г. № ХВ-П-13-03788: письмо Высшего Арбитражного суда Рос. Федерации от 17 апр. 2002 г. № С5-5/уп-342. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

<sup>10</sup> Постановление Федерального Арбитражного суда Поволжского округа от 30 авг. 2012 г. по делу № А55-30896/2011. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

<sup>11</sup> Постановление ФАС Уральского округа от 6 июня 2013 г. № Ф09-4481/13 по делу № А60-36070/2012. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

Поступила в редакцию 06.04.2014 г.