**Содержание**

Введение

Глава 1. Общие вопросы правового регулирования налога на добавленную стоимость

1.1 История возникновения налога на добавленную стоимость

1.2 Развитие и проблемы применения правовой базы, определяющей объект налогообложения НДС

Глава 2. Правовые аспекты определения объекта НДС и установления момента возникновения обязанности по его уплате

2.1 Специфика определения объекта НДС, процессы налогообложения и контроля за ним на современном этапе экономических реформ

2.2 Установление момента исполнения обязанностей по уплате НДС

Глава 3. Правовое регулирование возмещения НДС при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации

3.1 Правовые аспекты возмещения НДС при вывозе товара с таможенной территории Российской Федерации

3.2 Правовые аспекты определения объекта и возмещения налога на добавленную стоимость на примере реализации соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь

Глава 4. Предложения по совершенствованию законодательства, регулирующего правовое положение НДС

4.1 Правовые основания для замены НДС налогом с продаж и ее экономические последствия

4.2 Установление для отдельных категорий плательщиков особых условий уплаты НДС как разновидность государственной поддержки

Заключение

Список использованных источников

# Введение

Одним из обязательных структурных признаков государства является система налогообложения, ибо одной из целей государственного регулирования является такая оптимизация налогов и сборов, при которой, с одной стороны, собираемых налогов должно быть достаточно для обеспечения стоящих перед государством задач и выполнения его функций, а с другой - бремя налогов на собственника и производителя не должно быть избыточным.

Принятие 31 июля 1998 г. части первой НК РФ (далее - НК РФ), стало началом унификации налогового законодательства в Российской Федерации. Часть первая НК РФ является своего рода фундаментом, в соответствии с которым разрабатывались все остальные акты законодательства о налогах и сборах. В части первой НК РФ устанавливается иерархия законодательства о налогах и сборах. Вторая часть НК РФ посвящена конкретным налогам. Первое место в ней отведено федеральным налогам, которые возглавляет налог на добавленную стоимость (НДС).

В настоящее время НДС составляет самую большую долю налоговых поступлений консолидированного бюджета. В то же время существует достаточно большая проблема с администрированием этого налога. Несмотря на то что в последние годы отношение поступившего НДС к начисленному свидетельствовало о высокой собираемости, превышающей 90%, по различным экспертным оценкам, текущие поступления налога составляют только 50-60% теоретически возможного объема поступлений. НДС - один из основных источников пополнения госбюджета. С одной стороны, он очень удобен для взимания, так как изначально включается в стоимость товара. С другой - часть НДС, согласно действующему законодательству, впоследствии возвращается налогоплательщику (например, торговой организации должны вернуть тот НДС, который она уплатила при приобретении товара у поставщика). Экспортеры же имеют право на возврат уплаченного ими НДС в полном размере. Именно поэтому махинации с НДС, нацеленные на возврат этого налога из бюджета, так популярны в России, да и в Европе тоже.

Для преодоления этих и иных недостатков НДС в литературе выдвигаются различные предложения. В частности, предлагается заменить НДС новым налогом с продаж, являющимся более простым в администрировании. Кроме того, предлагается введение специальной регистрации плательщиков НДС, в соответствии с которой платить этот налог могут только те фирмы, которые удовлетворяют определенным требованиям. В частности, такие фирмы должны вести деятельность определенное время и иметь достаточно большие обороты по реализации товаров и услуг. В то же время Минфином России не определено пороговое значение по объему оборотов для налогоплательщиков.

Появились предложения о том, чтобы ввести систему НДС-платежей, для чего предполагается модифицировать платежные поручения и перевести суммы НДС из вспомогательного поля в основное. По мнению Минфина России, суммы НДС, проходящие по счетам, в этом случае станут более прозрачными, в том числе и для налоговых органов. В то же время сама система налоговых органов, административные отношения внутри этой системы между отдельными органами и подразделениями, отношения между вышестоящими и низовыми звеньями структуры налоговых органов нуждаются в существенных преобразованиях.

Повышенное внимание к изучению проблем НДС обусловлено также и тем, что, несмотря на общий рост сбора НДС, в течение последних лет удельный вес поступлений НДС в доходах федерального бюджета снижается. Одна из причин этого - значительный рост возмещений налога как по внутренним оборотам, так и по экспортным операциям.

Многочисленные подсчеты экономистов показывают, что рост возмещений НДС из бюджета не соответствует росту экономики: увеличение внутреннего валового продукта отстает от темпов возмещения НДС. Отсюда можно сделать вывод, что определенная часть возмещений НДС из бюджета основана зачастую на неправомерных (недобросовестных) действиях налогоплательщиков. В то же время, как показывает практика, государственные органы власти в поисках способов решения этой проблемы часто идут по наиболее легкому пути - формальному затягиванию рассмотрения заявлений о возмещении НДС из бюджета и выплат НДС. Это, безусловно, намного проще, чем выявлять и преследовать реальных нарушителей законодательства о налогах и сборах, вырабатывать и принимать стратегические решения по его совершенствованию. В результате такой практики, с одной стороны, страдают добросовестные налогоплательщики - получатели НДС, а с другой - бюджет несет убытки в результате необоснованных выплат, кроме того, возрастает нагрузка на арбитражные суды и, следовательно, увеличиваются связанные с этим расходы.

Только полная гармонизация правоотношений внутри системы налоговых органов, построение четко регламентированных отношений между работниками налоговой службы и налогоплательщиками позволят достичь наиболее полного и своевременного поступления в бюджет налоговых платежей, в том числе НДС.

Позиции различных исследователей относительно сущности определения объекта налога на добавленную стоимость и сложившегося в настоящее время порядка возмещения этого налога, существующей правоприменительной практики как арбитражных судов, так и Конституционного Суда РФ, можно прийти к однозначному выводу: названные элементы наиболее проблемны.

Поэтому целью настоящей работы является наиболее полное и объективное исследование правовых аспектов определения объекта и возмещения налога на добавленную стоимость как основного налога, обеспечивающего наибольшее поступление денежных средств в бюджет государства.

Объект исследования представляет собой общественные отношения, возникающие в процессе уплаты НДС.

Предмет исследования образуют нормы налогового законодательства, регулирующие указанные общественные отношения, практика их применения, научный и учебный материал, научные труды и публикации, посвященные данной проблеме.

Для достижения цели исследования требуется разрешение следующих задач:

* провести изучение и анализ результатов имеющихся научных исследований, относящихся к теме исследования;
* изучить историю возникновения налога на добавленную стоимость
* рассмотреть общие вопросы правового регулирования налога на добавленную стоимость;
* проанализировать правовые аспекты определения объекта НДС и установления момента возникновения обязанности по его уплате;
* выявить специфику определения объекта НДС, процессов налогообложения и контроля за ним на современном этапе экономических реформ
* рассмотреть особенности правового регулирования возмещения НДС при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации
* выработать предложения по совершенствованию действующего законодательства.

Для решения указанных задач, в работе использовались общенаучные методы исследования: диалектический метод познания объективной действительности, предполагающий изучение правовых явлений и понятий в их развитии и взаимообусловленности, применялись также анализ и обобщение, логический метод, а также специально-юридические методы исследования - сравнительно-правовой, формально-юридический и системный.

Совокупность этих методов позволила обеспечить исследование. поднятых вопросов, установить противоречия в действующем законодательстве, и внести предложения по его усовершенствованию.

Структура работыпредопределяется целями и задачами исследования и включает: введение; четыре главы, объединяющие восемь параграфов; заключение и библиографический список из 89 наименований

# Глава 1. Общие вопросы правового регулирования налога на добавленную стоимость

## 

## 1.1 История возникновения налога на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость является сравнительно молодым налогом. Большинство ныне действующих налогов были введены в практику в XIX в. НДС стал применяться лишь в XX в. Конкретная схема обложения НДС была разработана в 1954 г. французским экономистом М. Лоре, при участии которого он и был впервые в истории введен во Франции в 1958 г.

Выяснение местоположения каждого налога в финансовой системе координат способствует возникновению механизма его установления и введения, определению уровня бюджета, в который зачисляется каждый налог, круга плательщиков и перечня объектов, с которых взимается платеж.

НДС относится к группе косвенных налогов. Исторически первой формой косвенных налогов выступал налог с продаж, который взимался с продаж отдельных видов товаров. Например, известно, что в Древнем Риме взималась государственная плата с продажи каждого раба. В новейшей истории расцвет этого налога пришелся на период Первой мировой войны, когда целый ряд воюющих государств столкнулись с острой нехваткой средств в связи с огромными военными расходами. Данный налог взимался на каждой стадии движения товара от производителя к потребителю, в результате чего цена реализуемого товара значительно повышалась, что вызывало недовольство и потребителей, и производителей. Это привело к тому, что после окончания войны непопулярный налог был почти повсеместно упразднен лишь для того, чтобы вновь возродиться с началом Второй мировой войны.

Существовавшая в этот период налоговая система отличалась многочисленностью налогов и сборов и не имела определенного принципа формирования. Это во многом было связано с тем, что в России того времени наряду с развитием капиталистических отношений существовали и феодальные отношения с присущими им формами обложения (оброк, подымный налог), а также несовершенная система взимания налогов и сборов.

Налогообложение советского периода имело ярко выраженный классовый характер. Так, система прямого обложения (подоходный налог и налог на прирост прибылей) наряду с фискальной решала задачу подрыва экономического благосостояния имущих классов, а по сути подрыва экономики всей страны, так как государственного сектора как такового еще не было. После революции 1917 г. до перехода к нэпу налоговая политика реализовалась по двум основным направлениям: отмена всех потерявших значение видов налогов и создание новых форм обложения, решающих чисто революционные задачи. Так, отмена частной собственности на землю привела к ликвидации поземельного налога (30 октября 1918 г.) и бывших земских и городских поземельных сборов (3 декабря 1918 г.), национализация промышленности - к отмене промыслового налога (28 декабря 1918 г.); были упразднены налоги с городских недвижимых имуществ (19 февраля 1919 г.) и налог с денежных капиталов (13 сентября 1918 г.).

В условиях натурализации хозяйственных отношений при одновременном резком сокращении товарооборота и огромном обесценивании денег произошло значительное снижение финансовой эффективности налогов, взимаемых в денежной форме. Характерной чертой этого периода стала трудовая повинность, которую можно рассматривать как своеобразный трудовой налог.

В начале 1920-х годов создана новая налоговая система государства, что было связано с переходом к нэпу. Для налоговой системы России периода нэпа, так же как и для дореволюционной налоговой системы, было характерно разграничение налогообложения города и деревни.

К концу 1920-х годов бессистемная экономическая и финансовая политика государства, а также использование прямых административных методов управления привели к созданию громоздкой налоговой системы, отличающейся множественностью налогов и сборов.

В 1930 г. были учреждены налоговые инспекции, являвшиеся структурными подразделениями районных и городских финансовых отделов.

Во время Великой Отечественной войны дополнительные потребности бюджета, помимо действующей в предвоенный период системы обязательных платежей, обеспечивались рядом налогов и сборов с населения (военный налог, налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан, сбор с владельцев скота и др.). Послевоенный период характеризовался снижением размеров обязательных платежей населения, в результате чего удельный вес налогов в доходной части государственного бюджета в 1946-1950 гг. уменьшился в 2 раза и составлял 7,7% доходов бюджета советского государства.

В середине 1960-х годов в СССР осуществлялись преобразования хозяйственной сферы, направленные на повышение эффективности и прибыльности работы предприятий.

В 1970-1980-е годы 91% общих доходов государственного бюджета СССР составляли платежи от социалистического хозяйства (налог с оборота, платежи из прибыли и другие отчисления государственных предприятий). Налоги с населения составляли лишь 8-9% всех доходов государственного бюджета.

Начавшаяся в 1985 г. перестройка привела к реформированию системы платежей в бюджет.

С 1991 г. началось формирование самостоятельной налоговой системы Российской Федерации. В частности, был принят Закон о налоге на добавленную стоимость.

Необходимо отметить, что произошло некоторое совершенствование механизма обложения данным налогом. Прежде всего, он начал взиматься однократно, как правило на стадии розничной торговли, тем самым практически исключив болезненный каскадный эффект. В то же время при таком положении вещей государство лишалось возможности осуществлять налоговый контроль всех стадий производства и обращения товара. При многократном налогообложении объекта фискальные органы имели возможность получать оперативную информацию о движении капитала при подаче налоговых деклараций. При однократном обложении только последней стадии обращения - розничной торговли такая возможность терялась, что повышало риски махинаций со стороны налогоплательщиков. Вышеперечисленные факторы послужили основными причинами возникновения налога на добавленную стоимость, который равномерно распределял налоговую нагрузку на все стадии экономического цикла и давал возможность государству проводить мониторинг всего процесса производства и реализации товара.

Основным отличием НДС как косвенного налога от других налогов, в том числе от налога с продаж, является особый механизм вычета НДС, начисленного на факторы производства, из НДС, начисленного на выпускаемый товар или услугу.

Широкое распространение НДС получил благодаря подписанию в 1957 г. в Риме Договора о создании Европейского экономического сообщества (ЕЭС), согласно которому страны-участницы должны были гармонизировать свои налоговые системы в интересах создания общего рынка. В 1967 г. директива Совета ЕЭС провозгласила НДС главным косвенным налогом Европы, предписывая всем членам Сообщества ввести данный налог в свои налоговые системы до конца 1972 г.

В настоящее время НДС (включая его модификации, известные под названиями "общий налог с продаж" или "налог на товары и услуги") существует в 135 странах мира.

Пять стран отказались от использования НДС после его внедрения: Вьетнам (в 1970-х годах), Гренада (внедрен и упразднен в 1986 г.), Гана (внедрен и упразднен в 1995 г.), Мальта (внедрен в 1995 г., упразднен в 1997 г.), Белиз (внедрен в 1996 г., упразднен в 1999 г.). Впоследствии три из этих стран вновь ввели НДС: Гана - в 1998 г., Мальта и Вьетнам - в 1999 г.

Необходимо отметить, что в крупнейшей экономике мира - США, НДС не используется. В другом экономическом центре - Японии НДС сильно модифицирован: взимается по низкой ставке 5% и не предусматривает возмещения.

В развитых странах, показавших за последние 20 лет наиболее высокие темпы экономического роста, НДС либо не взимается (США), либо взимается по невысоким ставкам. В странах Шанхайской организации сотрудничества (ШОС) НДС взимается по ставкам 17-20%, за исключением Индии, в которой только в апреле 2005 г. был введен НДС по ставкам 12,5 и 4%.

В странах - экспортерах нефти (кроме Венесуэлы и Норвегии) НДС не применяется.

В России в настоящее время налог на добавленную стоимость по праву находится на первом месте по удовлетворению экономических потребностей государства, которое, в свою очередь, обеспечивая реализацию налогообложения данным налогом, создало огромное количество сложных, спорных и запутанных ситуаций.

## 

## 1.2Развитие и проблемы применения правовой базы, определяющей объект налогообложения НДС

Consuetuinis ususque longaevi non vilis auctoritas est, verum non usque adeo sui valitura momento, u taut rationem vincat aut legem ("Авторитет обычая и долговременного применения представляется немалым, однако его не следует доводить до такого значения, чтобы он преодолевал разум или закон") (Кодекс Юстиниана, книга 8, титул 52, конституция 2).

Древнее высказывание вполне применимо к современным, динамично развивающимся экономическим отношениям. Любое государство как живой организм не застывает на одной стадии развития, постоянно эволюционируя. Соответственно и существующие внутри него отношения, в том числе налоговые, изменяются и требуют принятия норм, отвечающих новым реалиям.

Эта позиция подтверждается авторами издания "Налоговое право России: Учебник для вузов" под редакцией доктора юридических наук проф. Ю.А. Крохиной, где на основе обобщения современного налогового законодательства и научно-финансовой правовой литературы определяется сущность налогового права и его местоположение в системе финансового права во взаимосвязи с иными отраслями права и делается вывод о том, что налоговые отношения по мере их развития под воздействием внешних и внутренних политических, экономических и социальных отношений постепенно и постоянно трансформируются. И этот вывод сделан правильно, в полном соответствии с правилами классической логики, ибо существование любого государства не стоит на месте, оно сродни живому существу и постоянно эволюционирует.

Впервые на территории Российской Федерации НДС был введен Законом РСФСР от 6 декабря 1991 г. N 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость".

Данный Закон представлял собой незначительный по объему, рамочный правовой акт, состоящий из десяти статей. Появившись в период глобальных экономических, политических и социальных перемен, этот Закон в своих основных положениях изначально предполагал, что правовая база налогообложения НДС будет часто изменяться и дополняться, причем не только путем внесения в Закон соответствующих поправок, но и за счет разъяснений налогового органа и выхода в свет иных нормативных правовых актов, содержащих правовые предписания, касающиеся НДС. Но вместе с тем в статье 1 Закона давалось определение самого налога: "Настоящим Законом вводится налог на добавленную стоимость. Налог представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения". Например, в статье 10 Закона было предусмотрено, что размер ставки налога на добавленную стоимость, а также перечень налоговых льгот, предусмотренных настоящим Законом, могли уточняться Верховным Советом РСФСР при утверждении бюджета на предстоящий финансовый год. При этом пункт 3 той же статьи устанавливал, что особенности применения настоящего Закона к предприятиям и организациям угледобывающей и углеперерабатывающей промышленности определяются Правительством РФ.

Дальнейшее формирование правовой базы по НДС в России пошло именно таким путем, и к появлению части второй НК РФ она представляла собой совокупность правовых норм, содержащихся не только в законах и указах Президента России, но и (фактически) в различного рода письмах и инструкциях налоговых органов, а также в разъяснениях высших судебных органов.

Отличительная особенность НДС от других налогов состояла в сложности понимания его объекта налогообложения как для законодателя, так и для правоприменителя.

Превалирование фискального начала в налоговой политике государства, выражавшееся в замене системного развития методики взимания налога на практику нормативного "затыкания дыр" с целью увеличения бюджетных поступлений и предотвращения уклонения от уплаты налога, привело к тому, что НДС превратился в слишком универсальный налог, которым могло облагаться практически любое перемещение капитала.

Рассмотрим подробнее объект НДС, который устанавливался законодательством, действовавшим до вступления в силу главы 21 части второй НК РФ.

Обязанность по уплате налога на добавленную стоимость возникает при наличии объекта налогообложения. В статье 3 Закона РФ "О налоге на добавленную стоимость" был представлен целый перечень объектов налога. Однако Закон недвусмысленно определял совокупность двух условий, определяющих возникновение обязанности уплаты налога. Отличительная особенность Закона от других налоговых законов заключалась в наличии объекта налогообложения, представляющего собой совокупность двух условий, одно из которых - присутствие добавленной стоимости - первично и постоянно.

Наивно звучали предположения, что статья 1 Закона существовала только для оправдания названия налога или что добавленная стоимость не может являться основным и единичным объектом налогообложения по причине сложности исчисления.

Любой закон, в том числе и налоговый, анализируется и толкуется в соответствии с принципами, определенными правами и разработанными теорией права правилами.

Закон РФ "О налоге на добавленную стоимость" не давал никаких оснований для признания за нормами статьи 1 необязательного, декларативного характера. Более того, даже номер статьи свидетельствовал об основополагающем значении положений, заключенных в ней. Положительной составляющей данной нормы безусловно является определение Законом самого понятия налога.

Что касается сложности исчисления, то определение добавленной стоимости, данное в статье 1 Закона РФ "О налоге на добавленную стоимость", было почти аналогично определению прибыли от реализации (ст. 2 Закона РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций"), на сложность исчисления которой тогда никто не жаловался.

Само понятие "прибыль от реализации" демонстрирует, что это есть результат двух имевших место фактов: факта получения прибыли (добавленной стоимости) и факта реализации товаров (работ, услуг).

Отметим, что в отличие от налога на прибыль налог на добавленную стоимость является не прямым, а косвенным налогом. Причем в этой категории налогов НДС стоит на более высокой ступени развития. В отличие от налога с продаж и тем более налога с выручки, исчисляемых от цены реализации, величина НДС напрямую зависит от добавленной стоимости (условно говоря, прибыли от реализации) и тем самым представляет собой более гибкий метод налогового регулирования.

В отличие от прямого налога НДС уплачивается из оборотных средств за счет увеличения цены реализации ("стоимости реализованной продукции"), оставляя в распоряжении плательщика саму добавленную стоимость (условно прибыль от реализации). Именно в увеличении добавленной стоимости (величины исчисляемой, а не устанавливаемой, как, например, цена реализации) в ходе совершения хозяйственной операции на сумму налога заключается вся сложность.

Для упрощения данной процедуры могут применяться различные способы исчисления налога, в том числе и инвойсный способ исчисления налога (НДС полученный - НДС уплаченный).

Вышеизложенное является весьма общим и схематичным объяснением специфики НДС, заключающейся в существовании "двойного" объекта.

В связи с этим интересно рассмотреть основные достоинства и недостатки НДС.

К достоинствам НДС относится его универсальный характер, широкая налоговая база, изменения которой зависят лишь от глобальных экономических колебаний, отсутствие при его применении искажений ценообразования и скрытой дискриминации импортных товаров.

Наиболее существенными недостатками НДС как косвенного налога являются его сложность как для налогоплательщика, так и для налогового органа, требующая достаточно высокой квалификации работников и увеличивающая расходы на администрирование, особенно после обрастания налога льготами и дифференцированными ставками.

Анализ расходов на администрирование НДС в странах Организации экономического сотрудничества и развития показывает, что расходы государства в год на каждого плательщика составляют порядка 100 долл. США, сам налогоплательщик тратит около 500 долл. При непрофессиональном администрировании, а также в странах с большим неформальным сектором экономики эффективность НДС значительно снижена.

Уязвимость системы возмещения НДС экспортерам при различного рода махинациях характерна для всех стран, в том числе с мощными налоговыми и судебными органами.

В государствах, экономика которых основывается на экспорте природных ресурсов, механизм применения налоговой ставки 0% при экспорте перераспределяет НДС производственного сектора в пользу экспортирующих ресурсы компаний, и без того имеющих высокую рентабельность, в то время как в производственных компаниях с высокой добавочной стоимостью, прежде всего в сфере инноваций, НДС является дополнительным бременем и дестимулирующим фактором развития.

Таким образом, недостатки применения НДС количественно превышают его достоинства. Следовательно, возникает вопрос о целесообразности и проблемах применения НДС в Российской Федерации.

Безусловно, этот вопрос требует более глубокого и подробного изложения. В данном случае остановимся на том, что буквальное толкование Закона РФ "О налоге на добавленную стоимость" предполагало создание добавленной стоимости в качестве обязательного условия возникновения объекта налогообложения.

Основные проблемы и сложности в понимании налога на добавленную стоимость возникают, когда обязанность по уплате налога предусмотрена в случаях, прямо исключающих наличие добавленной стоимости. Например, в качестве объекта НДС в статье 3 Закона "О налоге на добавленную стоимость" были представлены обороты по передаче безвозмездно или с частичной оплатой товаров (работ, услуг) другим предприятиям и физическим лицам. Достаточно поверхностного взгляда на формулировку приведенного объекта, чтобы сделать вывод об отсутствии в данном случае какой-либо добавленной стоимости.

Главной причиной такого противоречия в Законе и противоречивости самого НДС явилась слабость системы налогового администрирования как в методологическом, так и в организационно-техническом аспекте.

В отношении НДС формирование законодательства шло по пути "точечного" удара по "недобросовестному" налогоплательщику, исходя из сиюминутной необходимости.

Продолжим рассмотрение примера. Предприятия используют сделки о безвозмездной передаче товара с целью уклонения от уплаты НДС. Для предотвращения столь негативных последствий необходимо выявить и отследить подобного рода сделки и, руководствуясь действующим законодательством, признать эти сделки недействительными либо по причине их мнимости и притворности (ст. 170 ГК РФ), либо по причине несоответствия Закону (ст. 168 ГК РФ).

Эта работа значительно облегчилась с момента вступления в силу части первой ГК РФ . Статья 575 ГК РФ содержит императивную норму о запрете безвозмездной передачи вещи либо права (дарение) в отношениях между коммерческими организациями. Если принять во внимание, что плательщиками НДС являются субъекты предпринимательской деятельности, то становится трудно объяснить наличие в Законе "О налоге на добавленную стоимость" объекта налогообложения, возникновение которого прямо противоречит Гражданскому кодексу РФ.

Такой объект налогообложения появляется в Законе с единственной целью навсегда прекратить попытки уклонения от уплаты налога, облегчая тем самым работу по налоговому контролю. Результат в данном случае двоякий: с одной стороны, налогоплательщики уже не используют известную схему уклонения, с другой - законодательство о НДС становится противоречивым, бессистемным и непонятным, предоставляя широкие возможности для дальнейшего творчества как налогоплательщику, так и контролирующим органам. Возникла парадоксальная ситуация, когда установленная Законом норма о том, что НДС - это часть добавленной стоимости, в одном случае признается как декларация (то есть не читать), в другом - ставится во главу методического обоснования.

В отношении НДС нормотворческая и правоприменительная деятельность следовала принципу исключения какой-либо системности. Отдельные части законодательства приобретают неограниченную автономность и применяются самостоятельно.

Достаточно вспомнить Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. N 2270 "О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней", в пункте 14 которого было установлено, что "в оборот, облагаемый налогом на добавленную стоимость, включаются средства, полученные от других предприятий и организаций (за исключением средств, зачисляемых в уставные фонды предприятий его учредителями в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, средств на целевое бюджетное финансирование, а также на осуществление совместной деятельности)". После таких установлений законодательство об НДС представляло собой одно общее правило: "облагается все, что получено", за минусом исключений и освобождений. Широкое толкование данного правила, игнорирование вышеназванной совокупности оснований для возникновения налоговой обязанности (наличия добавленной стоимости и объекта налогообложения) допускали налогообложение всего, что как-то связано с расчетами.

Наглядным и уже историческим примером жесткой и беспощадной борьбы с налогоплательщиком стали действия контролирующих органов по удержанию с полученных заемных средств налога на добавленную стоимость. Основанием для подобных акций послужило вышеупомянутое положение пункта 14 Указа Президента РФ от 22 декабря 1993 г. N 2270, устанавливающее, что "в облагаемый налогом на добавленную стоимость оборот включаются средства, полученные от других предприятий и организаций".

Между тем в подпункте "е" пункта 1 статьи 5 Закона РФ "О налоге на добавленную стоимость" прямо указывалось, что от налога на добавленную стоимость освобождены операции по выдаче и передаче ссуд. Это положение по своей юридико-технической форме относится к договору займа больше, чем положение пункта 14 Указа N 2270. В защиту своей позиции сотрудники налоговых органов выдвинули следующий аргумент: "Выдача и передача ссуд являются банковской операцией, поэтому для получения заемных средств предприятие обязано иметь банковскую лицензию". При отсутствии такой лицензии полученные по договору займа денежные средства облагаются налогом на добавленную стоимость согласно пункту 14 Указа Президента Российской Федерации N 2270.

Налогоплательщик резонно возражал: гражданское законодательство не предусматривает каких-либо запретов и ограничений при заключении договора займа. Заключать подобного рода сделки предприятие имеет право, так же как и сделки купли-продажи, аренды, хранения и т.д. Заключение разовых сделок не является осуществлением определенного вида деятельности. Если предприятие продаст часть своего имущества, никто не признает эту сделку осуществлением торговой деятельности. Если предприятие сдает в аренду временно пустующее помещение или берет на хранение товар поставщика, никто не станет утверждать, что предприятие занимается предоставлением складских услуг и услуг по хранению. Почему же тогда предприятию, заключившему договор займа, предъявляются претензии о незаконном осуществлении банковской деятельности? Как на отдельные сделки купли-продажи, аренды, хранения не получают специальных лицензий на осуществление определенного вида деятельности, так и при заключении разовых сделок займа не требуются лицензии на осуществление банковской деятельности. Тем более, что в Законе Российской Федераций "О банках и банковской деятельности" не определена сделка по предоставлению займа в качестве самостоятельной банковской операции.

Изложенный вывод прямо подтвердил Высший Арбитражный Суд РФ в своем письме от 10 августа 1994 г. N С1-7/ОП-555 "Об отдельных рекомендациях, принятых на совещаниях по судебно-арбитражной практике". "Когда же одна организация в соответствии со статьей 113 Основ Гражданского законодательства передает заемщику свои свободные средства по договору займа, а последний обязуется возвратить эту сумму, и такая деятельность прямо не запрещена законом и не носит систематического характера, получение лицензии не требуется, в том числе и в случае предоставления займа на условии уплаты определенных процентов".

Вопросы, поставленные в Указе N 2270, относительно договора займа были разрешены Федеральным законом от 1 апреля 1996 г. N 25-Ф3 "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость".

Вышеупомянутое положение пункта 14 Указа N 2270 попало в статью 4 Закона РФ "О налоге на добавленную стоимость", только в новой редакции, избавляющей получателя займа от уплаты налога на добавленную стоимость. "В облагаемый оборот включаются также любые получаемые предприятием денежные средства, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг)".

Почти два с половиной года длилось противостояние между налогоплательщиком и государством, в ходе которого обе стороны понесли значительные материальные потери.

Не менее автономным и самостоятельным разделом законодательства о НДС является совокупность правил, определяющих порядок как с правовой, так и с математической, экономической и многих других точек зрения.

Проблема осмысления осложняется тем, что величина, используемая для исчисления налога, имеет название налога. Здесь еще раз отметим, что Законом установлен налог на добавленную стоимость, а не на всю стоимость реализации. Покупатель уплачивает цену реализованных продавцом товаров (работ, услуг), в которую включена определенная Законом дельта - величина, имеющая одинаковое с налогом название. Несмотря на отдельную строчку в первичных документах, рыночная цена складывается из себестоимости и добавленной стоимости.

Это правило было установлено Временным положением "О порядке применения свободных (рыночных) цен и тарифов на продукцию производственно-технического назначения, товары народного потребления и услуги" (утв. распоряжением Минэкономики России и Минфином России от 23 декабря 1991 г. N Р-339). Это Положение утратило силу, но не по причине появления нормативного акта, устанавливающего иной порядок формирования цены. Основной причиной отмены Положения явилось присутствие в нем ограничений в отношении размеров торговых наценок и надбавок. Указ Президента РФ от 28 февраля 1995 г. N 221, признающий необходимость дальнейшей либерализации цен (тарифов), стал основанием для последующей отмены Положения. Однако какого-либо акта, изменяющего или отменяющего правило включения НДС в состав цены реализованной продукции, до настоящего времени не появилось. То, что такое правило естественно вытекало из существа Закона РФ "О налоге на добавленную стоимость", косвенно подтверждает единство временного периода принятия Закона (6 декабря 1991 г.) и издания Временного положения (23 декабря 1991 г.), возможно, вышедших из-под пера одних и тех же авторов.

Итак, покупатель уплачивает только цену купленного товара, и ничего более. Обладателем вещных прав на полученную сумму, равную цене товара, становится продавец. И только для продавца в этой сумме "сидят" долги, затраты и налоги (в том числе НДС).

Практика арбитражных судов, определяющая покупателя (товаров, работ, услуг) плательщиком налога на добавленную стоимость, продолжается и по настоящее время, даже несмотря на последующие после Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 сентября 1998 г. N 2345/98, определившего плательщиком налога на добавленную стоимость покупателя, решения Конституционного Суда РФ.В частности, в Постановлении Конституционного Суда от 20 февраля 2001 г. N 3-П сформулирована следующая правовая позиция:

"Из взаимосвязанных положений названного Закона, определяющих природу налога, предназначение и порядок его уплаты (ст. 1, 3, 4 и 7), вытекает, что исчисление подлежащей взносу в бюджет суммы налога не зависит от формы расчетов между продавцом и покупателем, поскольку оно основано на общем правиле определения добавленной стоимости как разницы между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат на их производство и реализацию, не обусловленном какими-либо особенностями отношений между хозяйствующими субъектами. Этот единый порядок исчисления налога на добавленную стоимость - при использовании налогоплательщиком любых законных форм реализации товаров (работ, услуг), в том числе путем обмена одних товаров на другие, при уступке требования, и т.п., будучи одним из существенных элементов налогообложения, обеспечивает единообразное понимание положения о фактически уплаченных поставщикам суммах налога. Ограничительное толкование данного положения (как оплата только денежными средствами поставленных товаров и в составе их цены - предъявленной суммы налога) привело бы к его противоречию с содержащимся в статье 1 Закона правилам определения добавленной стоимости и создало бы правовую неопределенность, что недопустимо.

Истолкование положения о фактически уплаченных поставщикам суммах налога как подразумевающего уплату только денежными средствами означало бы придание данному положению смысла, противоречащего его аутентичному смыслу и цели, а также сути основанных на нем правоотношений, что недопустимо с точки зрения юридической логики. Это привело бы к неправомерному перенесению публично-правового метода регулирования, применяемого в налоговых отношениях, основанных на властном подчинении одной стороны другой, на гражданско-правовые отношения, основанные на равенстве участников, поскольку указанное положение относится не к суммам, уплачиваемым в бюджет, а к суммам, уплачиваемым поставщикам, т.е. непосредственно связано со способами (формами) расчетов между сторонами в договоре".

Представленную правовую позицию Конституционный Суд дополнительно подтвердил в Определении от 12 мая 2005 г. N 167-О.

С учетом того что НДС является косвенным налогом, правильной позицией представляется та, что "при косвенном налогообложении формальным плательщиком выступает продавец товара (работ, услуг), являющийся как бы посредником между государственной казной и потребителем товара (работ, услуг). Реальным же плательщиком налога является потребитель".

Как видно из приведенных решений высших судебных органов, для уяснения правовой природы НДС требуются годы.

Вышеизложенное приводит к заключению, что сложность и запутанность НДС - это результат законотворческой деятельности, а не характерная черта этого налога.

Глава 21 части второй НК РФ, представляющая собой уже совершенно иной правовой акт, претендующий на закон прямого действия, вместе с тем сохранила многие недостатки предыдущего законодательства.

Теперь понятие "добавленная стоимость" упоминается только в названии налога и не имеет никакого отношения к объекту налогообложения, который в результате фактически не имеет каких-либо ограничений по своему составу.

Вместе с тем вышеуказанная правовая позиция Конституционного Суда РФ, изложенная в Постановлении от 20 февраля 2001 г. N 3-П, базировалась на том основании, что исчисление подлежащей взносу в бюджет суммы налога не зависит от формы расчетов между продавцом и покупателем, поскольку оно основано на общем правиле определения добавленной стоимости как разницы между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат на их производство и реализацию.

То есть в своем Постановлении Конституционный Суд сделал достаточно определенный вывод о том, что возникновение объекта обложения НДС и, соответственно, обязанности по его уплате должно устанавливаться в неразрывной связи со значением понятия "добавленная стоимость" как разницы между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат на их производство и реализацию.

Однако при этом Конституционный Суд нисколько не разочаровало полное отсутствие понятия добавленной стоимости в главе 21 части второй НК РФ.

В Постановлении КС РФ от 20 февраля 2001 г. N 3-П говорится: "В соответствии с Федеральным законом от 5 августа 2000 года "О введении в действие части второй НК РФи внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах" Закон Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" с 1 января 2001 года утратил силу. Вместе с тем его положения в части, касающейся круга правоотношений, связанных с понятием "фактически уплаченные суммы налога", по существу воспроизведены в главе 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации: в числе объектов налогообложения указана реализация товаров (работ, услуг), в частности реализация предметов залога или передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации (подпункт 1 пункта 1 статьи 146), при этом реализацией товаров признаются и бартерные операции (пункт 2 статьи 154); устанавливается порядок определения налоговой базы при уступке требования (статья 155); оплатой товаров признается, в частности, прекращение обязательства зачетом (пункт 2 статьи 167). Следует также учесть, что часть первая НК РФ реализацией товаров, работ или услуг называет, соответственно, передачу на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу (пункт 1 статьи 39).

Таким образом, при расчетах путем зачета встречных требований суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные покупателю, как по смыслу положения, содержащегося в абзацах втором и третьем пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость", так и в соответствии с НК РФ считаются уплаченными и подлежат вычету на общих основаниях. При этом - исходя из природы налога на добавленную стоимость и в целях соблюдения принципа равенства налогообложения - при использовании зачета встречных требований в бюджет должны вноситься такие же суммы налога, как и при использовании возмездного договора, плату за исполнение своих обязанностей по которому сторона получает непосредственно денежными средствами".

Использование в определении объекта налогообложения НДС гражданско-правовых понятий (товар, работа, услуга, предмет залога, новация и т.д.) является далеко не самым лучшим способом налогового регулирования.

Вывод о приведении в соответствие норм части первой и части второй НК РФ для формирования такой правовой модели воздействия на отношения по определению объекта налогообложения НДС, возникающие в связи с установлением, исчислением и уплатой этого налога, напрашивается сам собой:

- пункт 1 статьи 11 части первой НК РФ необходимо дополнить терминами, используемыми для определения объекта налогообложения налогом на добавленную стоимость, взятым из гражданско-правовых понятий ("товар", "работа", "услуга", "предмет залога", "новация" и т.д.) для целей налогообложения;

- в главе 21 части второй НК РФ необходимо дать определение самого налога на добавленную стоимость, применив современную юридико-техническую методу.

Гражданско-правовые отношения предшествуют и являются основой для возникновения налоговых правоотношений. Налоговое законодательство, так же как и гражданское законодательство, регулирует имущественные отношения, но осуществляет этот процесс совершенно иным приемом правового регулирования общественных отношений, направленным на юридическую централизацию этих отношений. То есть налоговое законодательство регулирует имущественные отношения, основанные на административном или ином властном подчинении одной стороны другой (п. 3 ст. 2 ГК РФ ).

Взаимодействие противоположных приемов правового регулирования возможно при условии вычленения и использования публичным правом категорий и понятий, единых для всего многообразия гражданско-правовых отношений. Например, в ходе осуществления предпринимательской деятельности может быть проведено большое количество разнообразных сделок, единым итогом исполнения которых является получение дохода (прибыли) или убытка.

Что касается законодательства о НДС, то для установления возникновения налоговой обязанности каждую сделку необходимо анализировать на предмет продажи товара, выполнения работ или оказания услуг. Результат будет зависеть от того, что будет считаться товаром, работой или услугой. При этом налоговое законодательство попадает в прямую зависимость от многообразия гражданско-правовых отношений, построенных на принципах доброй воли и свободы договора. В итоге законодательство о налоге на добавленную стоимость, состоящее в основном из перечня облагаемых и не облагаемых налогом сделок и операций, является наиболее трудно воспринимаемым и применяемым среди других законов о налогах и сборах.

Сотрудникам налоговых органов зачастую приходится подгонять отдельные сделки под вышеуказанную триаду (товар, работа, услуга), реализация которой облагается налогом. Ярким примером подобной деятельности является правоприменительная практика в отношении договора аренды, который "для целей налогообложения" был помещен в разряд договоров на оказание возмездных услуг. Такое положение вещей не соответствует не только гражданскому законодательству, но и НК РФ, где для целей налогообложения дается определение понятия "услуга".

В соответствии с пунктом 5 статьи 38 НК РФ под услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Вместе с тем арендодатель, предоставив в аренду имущество, никакой деятельности в течение срока действия договора в пользу арендатора не осуществляет. Вся его деятельность заканчивается подписанием договора и акта передачи в аренду имущества. Завершение подобной "деятельности" свидетельствует лишь о начале, а не о завершении договорных отношений между арендодателем и арендатором.

Следует отметить, что в ГК РФ недвусмысленно различаются отношения по аренде имущества и отношения по предоставлению услуг, связанных с арендой. Например, параграф 3 главы 34 ГК РФ подразделяется на две части: аренда транспортного средства с предоставлением и без предоставления услуг по управлению и технической эксплуатации. В связи с этим под понятием "услуга, связанная с арендой" нет никакого основания понимать саму аренду, то есть отношения по предоставлению права на временное владение и пользование имуществом.

Трудно не заметить существенных различий между арендой и услугой. Аренда есть передача (реализация) права владения и пользования непотребляемым имуществом, имеющим индивидуально определенные признаки. Услуга есть деятельность, результаты которой не имеют материального выражения и потребляются в процессе этой деятельности.

Арендатор пользуется материально выраженным, индивидуально определенным непотребляемым имуществом. Получатель услуги использует результаты деятельности, не имеющие материального выражения и потребляемые в процессе этой деятельности.

Перечень и пояснения принципиальных различий могут быть значительно увеличены. Вместе с тем аренда, с позиции правоприменителей, "для целей налогообложения" продолжает оставаться услугой, невзирая на статьи 11 и 38 НК РФ, где предпочтение по определению заимствованных правовых институтов и понятий отдается той отрасли права, из которой они заимствованы, а также даются не противоречащие ГК РФ определения понятий "имущество", "товар", "работа" и "услуга".

Между тем Решение Верховного Суда РФ от 24 февраля 1999 г. N ГКПИ98-808, 809 закрепляет позиции налоговых органов, весьма творчески применяющих положения гражданского законодательства "для целей налогообложения". Закрепленные в Решении выводы вызывают сомнения в своей обоснованности: "По договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги, а заказчик оплатить эти услуги (ст. 779 ГК РФ). Данная норма Гражданского кодекса фактически не исключает возможности распространения правил, касающихся этого договора, и на отношения, вытекающие из договора аренды имущества".

Nullus videtur dolo facere, qui iure suo utitur ("Никто не считает поступающим злоумышленно, если он пользуется принадлежащим ему правом") (Дигесты, книга 50, титул 17, фрагмент 55). Однако Высший Арбитражный суд РФ, рассматривая спор налогоплательщика с налоговым органом, в постановлениях Президиума ВАС РФ от 4 июля 2006 г. N 2316/06 и 2313/06 указывает, что договор аренды не относится к договорам по оказанию услуг. Таким образом, даже практика высших судебных инстанций противоречива.

В прокрустово ложе налогооблагаемой триады попали не только отношения по аренде имущества, но и отношения по передаче авторских прав и отношения, вытекающие из договора займа. Последние были помещены в категорию налоговых льгот как финансовые услуги по предоставлению займа в денежной форме (подпункт 15 п. 3 ст. 149 части второй НК РФ).

Аналогичным образом отношения по передаче авторских прав были трансформированы в категорию возмездных услуг.

Изменения, внесенные в статью 38 части первой НК РФ Федеральным законом от 9 июля 1999 г. N 154-ФЗ, исключили имущественные права (авторские имущественные права) из категории имущества, реализация которого может стать объектом налога на добавленную стоимость. Такое заключение основано на следующем: "Под имуществом в настоящем Кодексе понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ . Товаром для целей настоящего Кодекса признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации" (п. 2 и 3 ст. 38 НК РФ).

Последовательность и характер изложения вышеуказанных дефиниций не дают никаких оснований считать, что для определения понятия "товар" используется понятие "имущество", отличное от понятия, данного в предыдущем пункте ст. 38 НК РФ.

Следовательно, сделки по передаче имущественных авторских прав могут стать объектом налога на добавленную стоимость только в том случае, если они будут представлены как услуги. Эта идея была реализована в статье 148 части второй НК РФ, пункт 4 которой применяется при оказании услуг по передаче в собственность или переуступке патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав и иных прав. Можно предположить, что при вышеуказанном подходе сделки купли-продажи превратились бы в сделки по оказанию услуг по передаче в собственность вещи (товара), если бы реализация товара не являлась объектом налога на добавленную стоимость.

Однако проблема была решена уже давно проверенным способом. Законодательными поправками в 2002 г. имущественные права стали объектом НДС как иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога. Поэтому установлению нового объекта налогообложения не помешало то обстоятельство, что, согласно статье 38 НК РФ, имущественные права исключены из понятия имущества и при этом отсутствуют в перечне возможных объектов налогообложения.

# Глава 2. Правовые аспекты определения объекта НДС и установления момента возникновения обязанности по его уплате

## 

## 2.1Специфика определения объекта НДС, процессы налогообложения и контроля за ним на современном этапе экономических реформ

Определение объекта налогообложения, как указывалось выше, дано в статье 38 НК РФ, в соответствии с которой "объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг)...". В данной статье определяется то, что каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения.

В статье 146 НК РФ объектом обложения НДС признается передача товаров (работ, услуг) организацией или индивидуальным предпринимателем на возмездной (а при определенных условиях - безвозмездной) основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу.

Данная статья неоднократно изменялась в связи с необходимостью приведения ее в соответствие с изменяющимися экономическими реалиями.

Одним из основных принципов НДС, реализованным в большинстве стран, является нейтральность этого налога. Данный принцип означает, что налог должен взиматься с создаваемой добавленной стоимости и не должно быть временных разрывов в начислении и возмещении этого налога. Характерным примером является Великобритания, где по итогам подачи декларации по НДС на 30-й день после подачи возникает либо обязательство налогоплательщика по уплате, либо обязательство у государства на возмещение налога. В Российской Федерации существует ряд положений, нарушающих нейтральность налога, в частности порядок налогообложения авансов. При этом нейтральность налога не будет обеспечена даже в случае, если в НК будут внесены соответствующие поправки, устраняющие упомянутые особенности. Это связано с тем, что непосредственно само возмещение все равно растянуто во времени. Более того, на практике получение возмещения зачастую связано с прохождением трех инстанций арбитражного суда и уплатой взяток должностным лицам налоговых органов в размере от 10 до 30% суммы возмещения.

Возмещение НДС экспортерам, призванное стимулировать международную торговлю, имеет в России отрицательную сторону в связи с исторически сложившейся сырьевой направленностью экспорта. Сырьевые экспортеры, в частности экспортеры топлива, не встречают на международных рынках такой конкуренции, как экспортеры готовой продукции. Получая возмещение по НДС, сырьевые экспортеры еще более увеличивают свою прибыльность, что снижает возможности по диверсификации экспорта и в конечном итоге закрепляет сырьевую структуру экономики, что противоречит декларируемому курсу государства на развитие высокотехнологичных отраслей.

Проблема своевременного возмещения НДС имеет место на фоне непрекращающихся махинаций криминальных структур по незаконному возмещению этого налога. По некоторым оценкам, незаконно ежегодно возмещается от 50 до 100 млрд руб. Незаконное возмещение осуществляется по отлаженным схемам с участием коррумпированных чиновников таможенных, налоговых органов и системы арбитражных судов.

Вышеприведенное придает налогу на добавленную стоимость в России свою специфику. Если судить по количеству вносимых поправок в законодательство о налогах и сборах, это самая динамичная отрасль права. Прежде всего сказанное обусловлено тем, что налоговая политика - один из оперативных инструментов государства для регулирования экономики.

Только в период с 18 июля 2005 г. по 24 июля 2007 г. принято десять федеральных законов, вносящих изменения в главу 21 НК РФ, из них такие, как: Федеральный закон от 22 июля 2005 г. N 119-ФЗ (изменения вступили в силу с 1 января 2006 г., за исключением отдельных положений, вступивших в силу с 1 января 2007 г.); Федеральный закон от 22 июля 2005 г. N 118-ФЗ (изменения вступили в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования, но не ранее 1-го числа очередного налогового периода по налогу на добавленную стоимость и распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г.); Федеральный закон от 24 июля 2007 г. N 216-ФЗ (вступили в силу с 1 января 2008 г); Федеральный закон от 19 июля 2007 г. N 195-ФЗ (вступили в силу с 1 января 2008 г.,); Федеральный закон от 17 мая 2007 г. N 85-ФЗ; Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ (вступил в силу с 1 января 2007 г., за исключением положений, для которых статьей 7 НК РФ установлены иные сроки вступления в силу); изменены или дополнены практически все статьи главы 21.

Самая существенная поправка, вступившая в силу с 2008 г., изменила продолжительность налогового периода по НДС. Отчитываться по данному налогу и перечислять налог в бюджет налогоплательщики будут ежеквартально.

Соответствующие изменения в статьи 163 и 174 НК РФ были внесены в НК РФ Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ, но начали они действовать только с 1 января 2008 г. В результате сроки на возмещение НДС из бюджета увеличиваются. Например, январскую разницу между суммой вычетов и начисленным НДС придется ждать, как минимум, полгода.

С одной стороны, поправка вроде бы положительная: налогоплательщикам реже придется посещать инспекцию и платить налог в бюджет. Но, с другой стороны, экспортеры и другие компании, регулярно заявляющие НДС к возмещению из бюджета, будут вынуждены ждать своих денег еще дольше. Например, ранее возмещения январской отрицательной разницы между начисленным налогом и суммой вычетов нужно было ждать, как минимум, три месяца (хотя данный срок нарушается часто). А в 2008 г. - минимум полгода, так как декларация за январь будет сдана лишь в апреле.

Иные поправки касаются отдельных категорий налогоплательщиков. Например, с 2008 г. решается проблема с обоснованием нулевой ставки по НДС организациями, которые не представляют таможенную декларацию. Ранее такие компании были лишены права в течение 180 дней собирать подтверждающие документы. Новая редакция пункта 9 статьи 165 НК РФ устраняет это недоразумение.

Изменения эти касаются как механизмов уплаты самого налога, так и контрольной работы налоговых органов. "Так, из статьи 87 Кодекса с 2007 года исчезает понятие встречной проверки как вспомогательной формы налогового контроля. Однако сам инструмент истребования информации о деятельности проверяемого лица по цепочке у иных лиц сохранится. Он регламентирован в новой статье 93.1 Кодекса.

Поправки в статью 88 НК РФ повлияли на правила проведения камеральной налоговой проверки. В частности, с 2007 г. в ходе такой проверки налоговые органы не могут требовать у налогоплательщика документы и пояснения, за исключением четырех видов документов: подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов по НДС...".

Несмотря на то что с 1 января 2007 г. налоговые органы ограничены в праве требовать у налогоплательщиков дополнительные документы при камеральных проверках по НДС (вправе потребовать у налогоплательщика дополнительные документы только при проверке декларации по НДС, в которой заявлено возмещение НДС (п. 7 и 8 ст. 88 НК РФ), по обычным декларациям к уплате налоговые органы вправе требовать лишь пояснения, если обнаружат в отчетности ошибки или противоречия), однако они идут на различные ухищрения, чтобы получить интересующие сведения. Например, запрашивают в банке расширенную выписку по расчетному счету организации, отбирают самые крупные сделки и основных контрагентов, а затем требуют у них документы на основании статьи 93.1 НК РФ.

Впрочем, если декларация по НДС к уплате покажется налоговым органам подозрительной, они могут, забыв о том, что лишены этого права, потребовать у налогоплательщика дополнительные документы. Налогоплательщики пока действуют часто по инерции и редко отказывают налоговым органам в предоставлении таких документов.

При проверке вычетов по НДС пристальное внимание уделяется в первую очередь "первичке", и если документы в порядке, то в ход идут любые другие мотивы отказа в зачете входного налога. Один из них - вычет заявлен неправомерно, так как расходы по сделке якобы необоснованны.

Экономическая обоснованность расходов действительно может стать причиной того, что вычеты по НДС будут неправомерными. Однако это возможно при одном условии - если налоговые органы докажут фиктивность сделки, которая была направлена исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды. В таком случае нецелесообразность расходов налогоплательщика является дополнительным аргументом для налоговых органов, чтобы отказать в вычете НДС (постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53; постановления ФАС Поволжского округа от 5 июня 2007 г. N А72-8049/2006-14/262; от 31 мая 2007 г. N А12-16526/06-С60).

Но если налоговые органы не смогли доказать нереальность сделки, то они не вправе отказать в вычете по НДС из-за того, что расходы, по их мнению, необоснованны.

Несмотря на старания правоохранительных органов, масштабы злоупотреблений по возмещению НДС не снижаются.

На борьбу со злоупотреблениями по НДС налоговые и правоохранительные органы тратят огромное количество времени и средств. Так, в 90% случаев проводимых налоговыми органами встречных проверок и 80% случаев камеральных проверок имели место проверки уплаты НДС поставщиками компаний-экспортеров. С другой стороны, бухгалтерские и налоговые службы компаний вынуждены содержать специальный персонал, занятый исчислением и документированием НДС.

В настоящее время большая часть всех судебных процессов по налоговым спорам посвящена возврату экспортного НДС по поставкам продукции. Несмотря на то что по этой тематике написано достаточное количество писем, разъяснений и комментариев, хотелось бы глубже рассмотреть причины и предпосылки такого обилия судебных споров, чтобы постараться понять, откуда и в связи с чем возникают споры между сторонами в налоговых правоотношениях при возмещении НДС при поставках на экспорт.

Прежде всего отметим отсутствие четкой регламентации и защищенности деятельности этих сторон, неопределенность в процедуре самих проверок, прописанных в НК РФРФ. Возьмем статью 88 НК РФ, в которой определен порядок проведения камеральной проверки. Из самого текста этой нормы следует, что камеральные проверки происходят по месту нахождения налогового органа и на основе документов, как представленных налогоплательщиком, так и других документов, имеющихся у налогового органа, о деятельности налогоплательщика.

И тут же возникает вопрос, а как может налогоплательщик защитить свои права, если проверка налогоплательщика проводится без его участия, зачастую о документах, на основании которых делаются выводы о его деятельности, он не знает, характер и содержание этих документов ему неизвестны и ознакомиться с ними до вынесения акта об окончании проверки, а зачастую и после его вынесения налогоплательщик не в состоянии. Таким образом, и в теории, и на практике мы видим, что НК РФ и правоприменительная практика не запрещают использовать любые данные, в том числе и полученные с нарушением закона.

Одной из главных гарантий прав налогоплательщика при проведении налоговой проверки является ограничение ее срока, установленного статьями 88 и 89 НК РФ. Нарушение должностными лицами налоговых органов временного ограничения дает налогоплательщику шанс избежать взыскания недоимки, обнаруженной при этой проверке, да и штрафа тоже. Подобные "последствия" нерасторопности сотрудников налоговых органов различаются в зависимости от вида проверки: камеральной или выездной.

На процедуру камеральной проверки деклараций или документов, которую налоговый орган проводит в инспекции, статья 88 НК РФ отводит ему целых три месяца со дня представления налогоплательщиком документов.

Иногда пропуск сроков камеральной проверки объясняется причинами не только не предусмотренными законодательством, но и прямо говорящими о вине налогового органа. Так, в МИ МНС по г. Санкт-Петербургу налогоплательщиком была представлена в МИ МНС по Санкт-Петербургу налоговая декларация для возмещения НДС по экспорту на сумму 12 млн руб. Налоговый орган 17 ноября 2003 г. вынес решение об отказе в возмещении НДС. Мотивированное заключение МИ МНС было датировано 14 ноября 2003 г.Налогоплательщику указанные решение и заключение были направлены только спустя месяц, 17 декабря 2003 г., что является нарушением сроков, установленных статьей 176 НК РФ. В Отзыве на исковое заявление налогоплательщика МИ МНС признает, что допущено нарушение срока, установленного НК РФ, однако считает возможным оправдывать его "загруженностью канцелярии".

В такой ситуации налогоплательщик лишен возможности проверить, какого числа в действительности решение было вынесено, и вынужден полагаться на добросовестность налогового чиновника.

Между тем Конституционный Суд РФ в Определении от 15 февраля 2005 г. N 93-О прямо указывает, что налоговый орган обязан принять решение о возмещении налога, если он не принял решение и не направил мотивированное заключение налогоплательщику об отказе в установленные сроки.

Камеральная налоговая проверка проводится без специального решения руководителя налогового органа, на основании представленных налогоплательщиком документов и имеет целью выявление ошибок в заполнении документов или противоречий в сведениях, содержащихся в представленных документах.

Такая проверка проводится должностными лицами налогового органа в соответствии с их должностными инструкциями. Вместе с тем в статье 88 НК РФ прямо указано, как и в каких случаях налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения.

Дополнительные сведения налоговый орган может запрашивать только через своих руководителей, а не рядовых служащих.

Возникает неопределенность, кто и какие дополнительные документы истребует у налогоплательщика. Вероятнее всего, тот, кто проводит проверку, то есть служащие налоговой инспекции, не неся за это ответственности, решают какие именно документы дополнительно нужно истребовать, определяют их допустимость и относимость, а также, исходя из выше названного, устанавливают при составлении акта проверки, какие другие документы о деятельности налогоплательщика присоединяются к поданным.

Каким образом этот процесс происходит, законодательно не урегулировано. Но очевиден факт, что все это происходит без участия налогоплательщика.

Данные вопросы очень остро встают при проведении камеральных проверок, связанных с возмещением (возвратом) НДС.

По делу N А56-3894/04 от 16 августа 2004 г. налогоплательщик обжаловал решение налогового органа в суд.

Арбитражный суд г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области вынес решение о признании недействительным решения налогового органа и возмещении НДС налогоплательщику.

Уже после вынесения решения судом первой инстанции и вне рамок каких-либо проверок налоговый орган направил запросы в банк налогоплательщика, не оформлявший паспорт сделки и не являющийся агентом валютного контроля по данному договору, и комиссионеру по договору с требованием представить запрошенные сведения в 5-дневный срок.

При этом налоговый орган запрашивал сведения, выходящие за рамки требований, установленных НК РФ, и необходимые ему для отстаивания своей позиции в суде, в том числе о технических характеристиках поставленных на экспорт специзделий.

По делу N А56-36382/02, рассмотренному Арбитражным судом г. Санкт-Петербурга, решение об отказе в возмещении НДС по экспорту 1 млн 700 тыс. руб. налоговый орган мотивировал необходимостью получения информации о деятельности иных лиц, связанных с налогоплательщиком договорными отношениями, в сроки, выходящие за рамки, установленные для проведения проверок.

Арбитражными судами неоднократно указывалось на необоснованность подобных отказов, в частности в постановлениях ФАС СЗО от 20 мая 2002 г. по делам N А56-3039/02, N А56-3388/02 , N А56-37075/02 от 23 июня 2003 г., в которых обращается внимание на то, что в главе 21 НК РФ не содержится норм о том, что суммы НДС сначала должны быть перечислены в бюджет, затем покупатель должен истребовать и получить от поставщика подтверждение такого перечисления и только после этого он вправе отразить уплаченные поставщикам по этим материальным ресурсам суммы налога в декларации по НДС.

Как указал Конституционный Суд РФ в Определении от 16 октября 2003 г. N 329-О, "истолкование статьи 57 Конституции РФ в системной связи с другими положениями Конституции не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет...".

Однако налоговые органы, узко трактуя определения Конституционного Суда РФ от 4 ноября 2004 г. N 324-О и от 24 марта 2005 г. N 73-О о том, что праву покупателя на возмещение из бюджета сумм налога на добавленную стоимость корреспондирует обязанность поставщика по уплате налога в бюджет, используют этот тезис как основание для отказа налогоплательщику и в тех случаях, когда запрос о выполнении обязанности по уплате налога поставщиком направлен ими заведомо поздно.

При этом налоговый орган не уведомляет налогоплательщика о направляемых запросах и содержании получаемых на них ответов, лишая его возможности доказать свою правоту в ходе камеральной проверки и вынуждая обратиться в суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа.

Тем самым налоговый орган фактически перекладывает на третье лицо - арбитражный суд - свою обязанность по исследованию документов налогоплательщика.

После очередных изменений, внесенных в НК РФ Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ, с 1 января 2007 г. налоговыми органами должны проводиться только выездные и камеральные проверки, поскольку в новой редакции статьи 87 НК РФ отсутствует само понятие встречной налоговой проверки. Однако для налогоплательщика ситуация мало изменилась, так как в НК РФ вводится статья 93.1 "Истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках", позволяющая требовать документы (информацию) о сделках у контрагентов.

При этом, согласно пункту 3 статьи 93.1 НК РФ, запрос необходимо направить в налоговый орган по месту учета контрагента, в котором тот состоит на учете по любому основанию, что делает разрыв между налогоплательщиком и проверяющим органом еще больше.

Процедура контроля при проведении налоговых камеральных проверок в НК РФ сокращена, что порождает неопределенность, а неопределенность в налоговых правоотношениях связана с их неконституционностью.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 14 июля 2003 г. N 12-П подчеркнул необходимость исходить не только из публичных интересов государства, связанных с его экономической безопасностью, но и из частных интересов физических и юридических лиц как субъектов гражданских правоотношений и внешнеэкономической деятельности.

Вместе с тем, раскрывая причины налоговых споров, необходимо отметить следующее обстоятельство.

В НК РФотсутствует норма, защищающая физическое лицо - чиновника, проводящего налоговую проверку от давления, и прежде всего со стороны его руководства.

Закон РФ от 21 марта 1991 г. N 943-I "О налоговых органах Российской Федерации" указывает, что централизованная система налоговых органов, состоящая из федерального органа исполнительной власти и его территориальных органов, должна в своей деятельности руководствоваться Конституцией РФ, НК РФ и другими федеральными законами. Статья 9 данного Закона прямо указывает, что вышестоящим налоговым органам предоставляется право отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия Конституции РФ, федеральным законам и иным нормативным актам. Следовательно, если чиновник налогового органа не выполнил иной нормативный акт - приказ, инструкцию налоговой службы, то его решение может быть отменено вышестоящим руководителем.

Анализ налогового законодательства европейских государств, регламентирующих проведение налоговых проверок, подтверждает то, что практически во всех странах чиновники, занимающиеся налоговым контролем, поставлены по своему статусу в такое положение, когда они, во-первых, подчинены только закону, а во-вторых, полностью независимы от вышестоящего налогового органа.

В развитых европейских государствах органы налогового контроля представлены высокопрофессиональными, защищенными законом и государством должностными лицами, которым неведома формула: "Есть позиция налогового органа, и если я ее нарушу, то мне это крайне невыгодно в силу наступления негативных личностных последствий". Эти должностные лица руководствуются исключительно законом.

Достигается это различными методами.

Первый, самый распространенный, закреплен в законодательстве: подчинение должностного лица в ходе проверок только закону и его законная защита со стороны государства.

Другой пример - Италия, где налоговые споры разбирает комиссия, состав которой утверждает Президент республики по предложению министра по финансам. В нее входят Президент, вице-президент и не менее четырех судей по налоговым спорам, то есть сам состав и порядок назначения предопределяют защищенность лиц, осуществляющих налоговый контроль.

В соответствии со статьей 89 НК РФ выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Факт невручения налогоплательщику решения о выездной налоговой проверке в случае невозможности его вручения либо в случае, когда налогоплательщик не воспользовался правом присутствовать при выездной налоговой проверке, не может служить основанием для ее непроведения. Следовательно, само по себе невручение налогоплательщику решения о выездной налоговой проверке не может служить основанием для отмены решения, вынесенного в результате ее проведения.

В то же время вследствие обстоятельств, послуживших уважительной причиной невручения налогоплательщику соответствующего решения, налоговый орган вправе применять методы, позволяющие самостоятельно определить суммы налогов, подлежащих уплате, на основании оценки имеющихся у него данных о налогоплательщике или по аналогии.

В случае признания причин невручения налогоплательщику решения о выездной налоговой проверке неуважительными применение налоговым органом указанных методов будет признано необоснованным. В итоге основанием для отмены решения налогового органа может служить не нарушение права налогоплательщика, а необоснованное применение методов, позволяющих самостоятельно определить суммы налогов, подлежащих уплате, на основании оценки имеющихся у него данных о налогоплательщике или по аналогии.

Для реализации права присутствовать при выездной налоговой проверке налогоплательщик должен надлежащим образом известить инспекцию о своем желании присутствовать при такой проверке. Как правило, таким извещением служит письменное обращение налогоплательщика в налоговый орган.

Несмотря на то что пункт 1 статьи 89 НК РФ предоставил налогоплательщику при отсутствии у него помещения для проведения выездной проверки возможность проведения ее по месту нахождения налогового органа, в настоящее время при выездной налоговой проверке на территории налогового органа этим правом налогоплательщики, как правило, не пользуются.

В соответствии с пунктом 8 статьи 21 НК РФ налогоплательщику предоставлено право присутствовать при проведении проверки, и на этом права проверяемого заканчиваются.

На выездную налоговую проверку законодатель отводит два месяца, но существует множество способов увеличить этот срок. Самым распространенным является приостановление налоговой проверки, и суды признают приостановления правомерными. В НК РФ нет ни слова о приостановлении. До 1 января 2007 г. редакция статьи 89 НК РФ содержала отдельные нормативные предписания, касающиеся возможности приостановления выездной налоговой проверки, и только начиная с 1 января 2007 г. Законодателем установлен порядок и основания для приостановления выездной налоговой проверки. Однако еще до 1 января 2007 г. в практике Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа был случай, когда проверка (с учетом приостановления по надуманным обстоятельствам) длилась девять месяцев, и суд, несмотря на это, признал ее.

Вместе с тем на основании статей 89 и 92 НК РФ налоговому органу, проводящему выездную налоговую проверку, предоставляется право в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, проводить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов, а также допускается осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра. Тут же по ходу дела в соответствии со статьей 94 НК РФ предоставляется право выемки документов и предметов, которая производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа.

В статье 8 Конвенции о защите прав человека и основных свобод утверждается, что каждый имеет право на уважение его личной и семейной жизни, его жилища и его корреспонденции. Не допускается вмешательство со стороны публичных властей в осуществление этого права, за исключением случая, когда такое вмешательство предусмотрено законом и необходимо в демократическом обществе в интересах национальной безопасности и общественного порядка, экономического благосостояния страны, в целях предотвращения беспорядков или преступлений, для охраны здоровья или нравственности или защиты прав и свобод других лиц.

Указанные статьи НК РФ делают возможным ущемление основных прав и свобод в ходе обычной контрольной деятельности независимо от того, имеются ли данные о злоупотреблениях со стороны налогоплательщика. В результате случаи, когда налоговая проверка парализует предпринимательскую деятельность налогоплательщика, не редкость.

На нечеткую регламентацию процесса проведения налоговых проверок, как выездных, так и камеральных, "накладываются" нормы локального права, создаваемые руководителями ФНС и Минфина, которые являются обязательными для исполнения работниками этих ведомств, но зачастую не соответствуют действующему законодательству.

В письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 19 января 2007 г. N 03-02-07/1-15 указывается, что "взыскание налога, пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика-организации производится в соответствии с Кодексом и Федеральным законом 21 июля 1997 г. N 119-ФЗ "Об исполнительном производстве" (далее - Федеральный закон). Указанные законодательные акты не ограничивают права налоговых органов по взысканию налога, пеней и штрафов за счет имущественных прав налогоплательщика-организации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 47 НК РФ взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом, с учетом особенностей, предусмотренных статьей 47 Кодекса", то есть регламентирован конечный механизм процедуры налоговых проверок на стадии исполнения решения.

Но в соответствии с НК РФ налоговые органы не вправе взыскивать недоимку, пени и штрафы за счет дебиторской задолженности компании, так как она представляет собой право требовать от должников компании исполнения их обязательств. То есть "дебиторка" - это имущественные права, но в пункте 2 статьи 38 НК РФ они не признаются имуществом, а НК РФ позволяет взыскивать налоговые долги через судебных приставов только за счет имущества, включая деньги в кассе (ст. 47 НК РФ).

Минфин считает, что определение термина "имущество" в статье 38 НК РФ относится только к объекту налогообложения, а при взыскании налоговых долгов речь идет о другом, и ничто не мешает налоговым органам вынести постановление, отправить его судебному приставу, а последний должен руководствоваться Федеральным законом "Об исполнительном судопроизводстве", в котором ограничений по составу имущества нет.

Однако пункт 1 статьи 11 НК РФ предписывает использовать термины НК РФ во всех случаях, а не для целей одной статьи (в которой дано определение). Мы считаем, что буквальный смысл статьи 47 НК РФ не позволяет обращать взыскание на дебиторскую задолженность. Закон об исполнительном производстве в данном случае применять нельзя, поскольку НК РФ дает собственный перечень имущества, за счет которого взыскивают налоговую задолженность (п. 5 ст. 47 НК РФ).

Таким образом, налоговые правоотношения содержат собственную специфику, несвойственную иным правовым институтам, которая заключается в наличии особых оснований и особого механизма лишения прав собственности налогоплательщиков. Наличие механизмов, допускающих в ряде случаев внесудебное лишение (ограничение) права частной собственности, требует создания особых гарантий соблюдения прав налогоплательщиков.

Согласно части 3 статьи 55 Конституции РФ, допускается ограничение прав и свобод человека и гражданина федеральным законом в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

Положения названной конституционной нормы применимы и в сфере формирования государственных доходов. Государство может использовать определенные ограничения прав и свобод для пополнения финансовых ресурсов.

Конституция РФ закрепляет принцип законности установления налогов (ст. 57). Роль налогов проявляется в их функциях. Функции налогов выражают наиболее существенные, главные черты правовых механизмов налогообложения и направлены на достижение конкретных задач, стоящих перед налоговым правом на данном этапе его развития. В современных условиях в Российской Федерации налоговое право призвано обеспечить пополнение государственной казны, осуществляя при этом регулирование экономического развития государства.

Налогам присуща контрольная функция, через которую государство осуществляет проверку финансово-хозяйственной деятельности физических и юридических лиц, контролирует источники их доходов и направления расходов, а также обеспечивает "прозрачность" финансовых потоков. Одна из важных задач налогового контроля - проверка точного соблюдения законодательства о налогах и сборах, своевременности и полноты выполнения финансовых обязательств перед бюджетной системой. Практическая роль налогов в осуществлении контрольной функции проявляется через деятельность налоговых органов.

Так, в статье 165 НК РФ законодательно регламентируется порядок подтверждения права на получение возмещения НДС, во главу угла поставлен контракт налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории Российской Федерации.

Это необходимо налоговому органу для получения информации об условиях поставки, о сроках, цене, виде продукции при проведении налогового контроля.

Вторым документом в этом перечне законодатель называет выписки банков, их копии, подтверждающие фактическое поступление выручки от иностранного лица.

Кроме того, требуется таможенная декларация, подтверждающая вывоз товара за пределы Российской Федерации.

Большое количество судебных споров возникает по всем трем основным позициям, в силу того что налоговые органы не признают достоверными эти документы, оформленные в полном соответствии с требованиями законодательства.

Так, налоговый орган отказал в возмещении НДС на основании того, что контракт, заключенный сторонами в 1994 г., оформлен ненадлежащим образом из-за отсутствия на нем записи банка о приеме контракта на расчетное обслуживание, со ссылкой на Инструкцию ЦБ России и ГТК России от 13 октября 1999 г., принятую на пять лет позже заключения контракта, оформленного в соответствии с действовавшей в тот период Инструкцией ЦБ России и ГТК России от 12 октября 1993 г., и при этом не учитывая представленные налогоплательщиком паспорта сделок, имеющие все необходимые отметки. Кроме того, указанные документы ЦБ РФ, согласно пункту 2 статьи 4 НК РФ, не относятся к актам законодательства о налогах (Постановление ФАС СЗО от 23 июня 2003 г. N А56-37075/02).

По делу N А56-3894/04 налоговый орган, признав в решении, что таможенные и товаросопроводительные документы налогоплательщика отвечают требованиям подпункта 4 пункта 1 статьи 165 НК РФ, указал в качестве одного из оснований для отказа в возмещении НДС отсутствие ответа на запрос из Санкт-Петербургской таможни, хотя его наличие НК РФ не предусмотрено, цель и содержание данного запроса налогоплательщику не сообщались.

Согласно статье 165 НК РФ, для подтверждения факта вывоза товаров налогоплательщик может предоставить любой из перечисленных в данной норме права документов с учетом способа вывоза. При вывозе товаров в режиме экспорта воздушным транспортом для подтверждения вывоза предоставляется копия международной транспортной накладной с указанием аэропорта отгрузки, находящегося за пределами таможенной территории РФ. Такой документ налогоплательщиком был представлен, также были представлены копии ГТД, на документах имелись все предусмотренные отметки таможенного органа.

Даже после представления самим налогоплательщиком требуемой справки из таможни налоговый орган не изменил свою позицию.

По делу N А56-37674/03 МИ МНС России отказало налогоплательщику в возмещении НДС со ссылкой на отсутствие на контракте отметки банка налогоплательщика о принятии на обслуживание, несмотря на то что, согласно условиям контракта, расчеты осуществляются через банк комиссионера, и по договору комиссии паспорт сделки оформляется комиссионером. Согласно Закону РФ "О валютном регулировании и валютном контроле", агентом валютного контроля является банк, в котором открыт счет по внешнеэкономическому контракту.

По делу N А56-17711/2005 налоговый орган отказал в возмещении НДС по контракту на поставку иностранному заказчику специзделий, ссылаясь на непредставление налогоплательщиком приложений к контракту, содержащих сведения, составляющие государственную тайну согласно статье 5 Закона РФ от 21 июля 1993 г. N 5485-1 "О государственной тайне" и пункту 27 Перечня сведений, отнесенных к государственной тайне, утвержденного Указом Президента РФ от 30 ноября 1995 г. N 1203.

Налогоплательщик имел право не раскрывать сведения о конкретном оборудовании, поставленном по контракту, и не представлять его в полном объеме, что прямо следует из подп. 1 п.1 ст. 165 НК РФ, и налоговый орган об этом был уведомлен налогоплательщиком, предложившим назначать для камеральной проверки должностное лицо, имеющее необходимую форму допуска. Однако налоговый орган предпочитает выяснять все спорные моменты в зале суда, для того чтобы суд, перепроверив все документы, взял на себя ответственность за их достоверность и соответствие НК РФ.

Вместе с тем в настоящее время действует Совместная Конвенция Совета Европы и ОЭСР об оказании взаимного административного содействия по налоговым вопросам. Данная Конвенция разработана как универсальный многосторонний инструмент международного сотрудничества компетентных налоговых органов в области борьбы с международным уклонением и избежанием налогообложения в отношении всех видов налогов в условиях развития международного перемещения лиц, капиталов и товаров. Данная Конвенция до настоящего времени не ратифицирована Российской Федерацией. Ратификация Конвенции позволила бы налоговым органам РФ, участвуя в международном обмене информацией, проведении одновременных налоговых проверок и скоординированной деятельности государств по созданию и развитию всех форм административного содействия по вопросам взимания всех видов налогов, использовать международное сотрудничество в целях проверки добросовестности налогоплательщика. При этом можно существенно сократить количество нарушений в части сроков проверок, истребования не предусмотренных НК РФ сведений, злоупотреблений со стороны должностных лиц налоговых органов, а также количество судебных споров, что обеспечит защиту как интересов государства, так и прав налогоплательщиков.

Проведя сравнительный анализ вышесказанного, можно прийти к однозначному выводу о необходимости совершенствования налогового законодательства в части изменения прав налогоплательщика для обеспечения их гарантией соблюдения демократических институтов, обеспечивающих право на защиту при проведении налогового контроля, с одной стороны, и обеспечения независимости должностных лиц налоговых органов от субъективного мнения вышестоящих начальников и давления со стороны недобросовестных налогоплательщиков, сохранения статуса и социальных гарантий, подчинения только Конституции и федеральным законам - с другой; а также полноценного обеспечения информацией, полученной своевременно, законным путем, на современном уровне. Это, безусловно, поможет избежать большого количества судебных разбирательств.

Принятая в России упрощенная система налогообложения малого бизнеса дала толчок легализации этого сектора экономики исключительно в сфере торговли. Такая ситуация связана с тем, что малым предприятиям, работающим по упрощенной схеме, предоставлено право не уплачивать НДС, а предприятиям - плательщикам НДС невыгодно приобретать товары (работы, услуги) у освобожденных от НДС компаний. Такого права малым компаниям не предоставлено, что дает возможность для создания схем по минимизации налоговых обязательств средними и крупными компаниями. Вместе с тем малый бизнес, производящий продукцию и услуги для крупных предприятий, либо ликвидируется, либо остается в тени.

Таким образом, НДС препятствует выходу из тени наиболее перспективных "точек роста" российской экономики.

## 2.2 Установление момента исполнения обязанностей по уплате НДС

Гражданско-правовые отношения предшествуют и являются основой для возникновения налоговых правоотношений. Законодательство о налогах и сборах, так же как и гражданское законодательство, регулирует имущественные отношения, но осуществляет этот процесс совершенно иными приемами правового регулирования общественных отношений, направленными на юридическую централизацию этих отношений. То есть законодательство о налогах и сборах регулирует имущественные отношения, основанные на административном или ином властном подчинении одной стороны другой (п. 3 ст. 2 ГК РФ).

Взаимодействие противоположных приемов правового регулирования возможно при условии вычленения и использования публичным правом категорий и понятий, единых для всего многообразия гражданско-правовых отношений.

Что касается положений, закрепленных в статье 167 НК РФ, то для установления момента возникновения налоговой обязанности каждую сделку необходимо анализировать на предмет продажи товара, выполнения работ или оказания услуг. Результат будет зависеть от того, что будет считаться товаром, работой, услугой. При этом законодательство о налогах и сборах попадает в прямую зависимость от многообразия гражданско-правовых отношений, построенных на принципах доброй воли и свободы договора. В итоге положения гл. 21 НК РФ, состоящие в основном из перечня облагаемых и не облагаемых налогом сделок и операций, являются наиболее трудно воспринимаемыми и применяемыми, что само по себе является подтверждением предшествующего вывода о необходимости внесения в ст.11 НК РФ гражданско-правовых терминов для целей налогообложения для наиболее точного определения облагаемых и не облагаемых налогом на добавленную стоимость операций и сделок.

Сумма налога при определении налоговой базы, согласно статьям 146-159 и 162 НК РФ, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете - как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения.

В соответствии с новой редакцией данной нормы момент определения налоговой базы с 1 января 2006 г. перестал связываться с принятой налогоплательщиком учетной политикой. В связи с этим налогоплательщикам при формировании учетной политики с 2006 г. не нужно включать в нее положения о моменте определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость. Но вместе с тем необходимо отметить тот факт, что точное установление момента возникновения обязанностей по уплате НДС тесно связано как с определением объекта налогообложения налогом на добавленную стоимость, так и со сроком исковой давности, что имеет очень большое значение как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. В статье 167 НК РФ не определяется момент начала течения срока исковой давности, однако, исходя из положений ст.11 НК РФ, институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФРФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства. Следовательно, налогоплательщик при исчислении сроков исковой давности вправе руководствоваться положениями ГК РФ. В частности, п. 1 ст. 200 ГК РФ, в соответствии с которым момент начала течения срока исковой давности определяется днем, когда потерпевший узнал или должен был узнать о нарушении своего права. Именно с этого момента у него появляется право на иск как в материальном, так и в процессуальном смысле.

В ст. 167 НК РФ не уточнено, что в период течения срока исковой давности могут возникнуть обстоятельства, препятствующие предъявлению иска управомоченным лицом. Когда закон признает их особо уважительными, течение исковой давности приостанавливается на время их существования. В п. 1 ст. 202 ГК РФ приведен исчерпывающий перечень обстоятельств, при которых возможно приостановление течения срока исковой давности. Хотя этот перечень исчерпывающий, однако в соответствии с положениями ч. 2 ст. 198 ГК РФ другими законами могут устанавливаться иные основания приостановления исковой давности. Наиболее распространенными обстоятельствами, служащими такими основаниями, предусмотренными ст. 202 ГК РФ, являются непреодолимая сила, а во внешнеэкономических отношениях - также правительственный мораторий. Исковая давность прерывается, как правило, двумя обстоятельствами: предъявлением иска в установленном порядке либо совершением обязанным лицом действий, свидетельствующих о признании им своего долга (ч. 1 ст. 203 ГК РФ). Кроме того, необходимо отметить, что ГК РФ (ст. 205) допускает возможность восстановления пропущенного срока исковой давности (не распространяется на организации).

Наряду с обязанностью организации уплачивать НДС существуют условия, при которых налогоплательщик освобождается от НДС. Статья 165 НК РФ определяет порядок подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по ставке 0%, а в новой редакции НК РФ уточняется порядок определения налоговой базы, если срок для формирования пакета документов, предусмотренных данной статьей, истек на 180-й календарный день. В случае реорганизации юридического лица, если 180-й день совпадает с датой завершения реорганизации или наступает после указанной даты, момент определения налоговой базы определяется правопреемником как дата завершения реорганизации.

# Глава 3. Правовое регулирование возмещения НДС при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации

## 3.1Правовые аспекты возмещения НДС при вывозе товара с таможенной территории Российской Федерации

Специфичность налога на добавленную стоимость ярко проявляется в случаях его возмещения при реализации товаров, ввезенных через таможенную границу Российской Федерации.

Статья 8 НК РФ для любого вида перечисленных налогов вводит такое понятие, как "безвозмездность". Возврат перечисленных денежных средств на финансовое обеспечение деятельности государства и (или) муниципальных образований возможен лишь в случае излишне уплаченных сумм.

Глава 21 НК РФ предусматривает возмещение уплаченного налога на добавленную стоимость при определенных условиях. И это сразу отличает налог на добавленную стоимость от других налогов, а соответственно приводит к многочисленным спорам как в теории, так и на практике.

Налогообложение производится по налоговой ставке 0% в соответствии со статьями 164 и 165 НК РФ при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ.

Возмещение НДС при налогообложении по ставке 0% производится на основании налоговой декларации и документов, подтверждающих обоснованность применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов, не позднее трех месяцев со дня представления налоговой декларации и подтверждающих документов. В течение указанного срока налоговый орган производит проверку обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов и принимает решение о возмещении либо об отказе (полностью или частично) в возмещении (в последнем случае он обязан предоставить налогоплательщику мотивированное заключение не позднее 10 дней после вынесения решения) и уведомляет налогоплательщика о принятом решении в течение 10 дней. При наличии у налогоплательщика недоимки, пени, задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, налоговые органы самостоятельно производят их зачет и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику. При отсутствии у налогоплательщика недоимки суммы, подлежащие возмещению, засчитываются в счет текущих платежей по НДС и (или) иным налогам и сборам, подлежащим уплате в тот же бюджет, либо подлежат возврату по заявлению налогоплательщика. Не позднее последнего дня трехмесячного срока налоговый орган принимает решение о возврате, в тот же срок направляет его на исполнение. Возврат осуществляется органами Федерального казначейства в течение двух недель со дня получения решения налогового органа.

Статьей 176 НК РФ установлено, что налоговый орган в течение трех месяцев производит проверку обоснованности применения налоговой ставки при исчислении НДС в размере 0%, применяемой при осуществлении экспортных операций, а также налоговых вычетов и принимает решение о возмещении этого налога путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении. При нарушении указанных сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты, исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ. При этом источник уплаты процентов Кодексом не определен.

Научное исследование А.А. Бастрикова посвящено изучению общих принципов обложения налогом на добавленную стоимость и выявлению степени соотношения их с правовым регулированием рассматриваемого налога. В работе содержится обоснованное утверждение о том, что ряд правовых норм главы 21 НК РФ не соответствуют основным принципам налогообложения, изложенным в первой части НК РФ. Автором отмечено, что статья 176 НК РФ регулирует отношения не по возврату НДС в случае его изменений уплаты, как это установлено статьей 78 НК РФ, носящей восстановительный характер, а по возмещению сумм налога, уплаченных поставщиками, специфические, присущие только этому налогу, делающие его исключением из общего понятия самого налога, определенного статьей 8 НК РФ и соответственно остальных налогов. Это еще раз убедительно доказывает внутренние противоречия НК РФ в отношении налога на добавленную стоимость.

Некоторые авторы, комментируя статью 176 НК РФ, пытаются механическим путем - определением действий налогоплательщиков - объединить особенности налога на добавленную стоимость в части его возмещения. "Возмещение осуществляется в двух видах: путем зачета или возврата. При этом основание для применения того или иного вида возмещения строго урегулировано статьей 176 НК РФ.

Зачет как разновидность возмещения - это учетная налоговая операция, совершаемая налоговым органом, в результате которой погашается задолженность налогоплательщика по уплате недоимки, пени, присужденных налоговых санкций.

Возврат как разновидность возмещения - это финансовая операция, осуществляемая органами федерального казначейства, на основе документов, направляемых налоговыми органами, по возврату денежных средств налогоплательщику".

Приведенная позиция в некотором смысле подтверждается содержанием Федерального закона от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ, объединившим декларации НДС по операциям на внешнем и внутреннем рынках, так как законодатель в этой норме права, в целях упорядочения ее реализации, идет по пути упрощения механизма расчета.

Вместе с тем, исходя из самого смысла Закона, его значимости для регулируемых отношений, такой подход представляется малоэффективным.

До 2005 г. такие проценты возмещались за счет доходов от поступлений того же НДС, то есть за счет средств федерального бюджета на основании совместного приказа МНС России и Минфина России от 12 сентября 2001 г. N БГ-3-10/345 и N 74н, изданного указанными министерствами с нарушением норм и требований, установленных постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 г. N 1009. Данный приказ, имевший межведомственный характер, не представлялся на государственную регистрацию в Минюст России; не был официально опубликован и в соответствии с действующими правилами не мог применяться как не вступивший в силу.

После вмешательства Счетной палаты Российской Федерации упомянутый порядок возмещения сумм начисленных процентов при нарушении срока возврата (возмещения) излишне уплаченного (взысканного) налога или сбора, причем в завуалированной форме, узаконен ст. 9 Федерального закона от 23 декабря 2004 г. N 173-ФЗ ", в соответствии с которой данные проценты подлежат отражению по соответствующему коду налога или сбора классификации доходов бюджетов Российской Федерации

Таким образом, нарушение налоговыми органами установленного НК РФ срока возмещения НДС экспортерам наносит прямой ущерб федеральному бюджету.

Вместе с тем данные проценты по своей сути являются возмещением налогоплательщику финансовых потерь, понесенных им по вине должностного лица государственного органа, и было бы целесообразно ввести в НК РФ норму, предусматривающую административную ответственность налоговых органов и их должностных лиц за нарушение норм и требований статей НК РФ, регламентирующих возврат налогоплательщикам излишне уплаченной (взысканной) суммы налога, сбора и пеней, а также за несвоевременное возмещение сумм НДС по экспортным операциям по вине работников налоговых органов. Данное включение, во-первых, уравняет положение налогоплательщиков и налоговых органов при проведении налоговых проверок; во-вторых, будет соответствовать принципу справедливости других участников налоговых отношений, поскольку ст. 126-129.1 НК РФ для них предусмотрена ответственность, а для налоговых органов подобной ответственности в НК РФ не установлено.

В Бюджетном послании Президента РФ Федеральному Собранию РФ "О бюджетной политике в 2006 году" было указано, что налоговая политика должна формироваться исходя из последовательного снижения совокупной налоговой нагрузки и улучшения налогового администрирования.

В июле 2006 г. был принят Федеральный закон "О внесении изменений в часть первую и часть вторую НК РФи в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования", целью которого являлось совершенствование налогового администрирования НДС и улучшение положения налогоплательщиков-организаций, оказывающих услуги по транспортировке экспортных грузов. Из перечня документов, необходимых для подтверждения экспорта, была исключена таможенная декларация.

Однако после внесения поправок в законопроект налоговые органы получили возможность трактовать его таким образом, что ряд организаций, оказавших услуги по транспортировке экспортных грузов, в частности морские перевозчики, лишились возможности собирать необходимый пакет документов в течение 180 дней.

Налоговые органы полагают, что поскольку такие организации прямо не поименованы в Законе, то документы должны представлять одновременно по моменту определения налоговой базы в соответствии с пунктом 1 статьи 167 НК РФ, при этом не учитывая, что собрать полный пакет документов в месяце, в котором была оказана услуга по перевозке, невозможно.

В такой ситуации ряд налогоплательщиков, поставленных в неравное положение из-за специфических различий в видах перевозок и существующей международной практики расчетов, будут вынуждены ждать возврата налога из бюджета около четырех месяцев. При наличии же судебного спора с налоговым органом - не менее года, что не может не отразиться на финансовом состоянии и конкурентоспособности.

Обобщение арбитражной практики свидетельствует о том, что споры, связанные со взиманием НДС, составляют основную часть налоговых споров, инициируемых в судах по заявлениям налогоплательщиков. При этом споры по НДС касаются главным образом права на применение налоговых вычетов, причем большинство из них связано с правом экспортера на возмещение НДС из бюджета. Следует согласиться с мнением, что 90% экспортного НДС возвращается через суд. Чаще всего налоговые органы оспаривают не факт экспорта, а обстоятельства взаимоотношений с поставщиками, такие, как наличие реальной оплаты и юридический статус поставщиков. Как правило, это сопряжено с подозрениями в злоупотреблениях со стороны налогоплательщиков и наличием фирм-однодневок.

Анализ арбитражных дел показывает, что в настоящее время судебные органы стали эффективным барьером от злоупотреблений при возмещении НДС. Высший Арбитражный Суд РФ уделяет немало внимания этому вопросу (письма от 17 апреля 2002 г., от 11 ноября 2004 г., а также постановления Президиума ВАС РФ, принятые 13 декабря 2005 г. по делам ООО "Энерготехгрупп"). Арбитражные суды наработали подходы, основанные на понимании категории недобросовестности налогоплательщика как совокупности подозрительных признаков. С точки зрения доказательственного права можно говорить о вынесении судебного решения по таким категориям дел на основании косвенных доказательств в их системной взаимосвязи.

Из вышеуказанных судебных актов следует, что вывод об отсутствии права на вычет НДС, уплаченного налогоплательщиком поставщикам, обосновывается доказыванием трех групп обстоятельств, а именно:

- подозрительных особенностей создания компании-налогоплательщика и (или) ее контрагентов;

- подозрительных особенностей бизнеса в целом налогоплательщика и (или) его контрагентов;

- подозрительных особенностей конкретной операции.

В постановлениях ВАС РФ выделены следующие особенности создания компании, которые, по мнению Суда, могли бы свидетельствовать об "искусственности" фирмы и совершаемых ею операций, то есть о действиях, которые нельзя оценить как "экономическую деятельность" и "реализацию" в значении, придаваемом этим понятиям законодательством:

- создание компании незадолго до совершения крупной сделки (так создаются и действуют фирмы-однодневки. Однако крупные операции сразу после создания могут проводить и совершенно легальные компании, наделенные учредителями большим уставным капиталом, например лизинговые фирмы. Так что этот факт малозначителен и предполагает дальнейшее исследование особенностей создания компании с целью доказать, что учредители не преследовали цели вести предпринимательскую деятельность и извлекать из этого прибыль, а намеревались обогатиться за счет незаконного возмещения НДС);

- регистрация компании по почтовому адресу, отсутствие функционирующего офиса (этот довод также малоубедителен. Малый бизнес, экономящий в том числе на аренде, часто работает "на коленках", преследуя при этом совершенно конкретные бизнес-цели, далекие от мошенничества с НДС);

- взаимозависимость собственников/менеджеров сотрудничающих компаний (в конкретном случае одно и то же лицо выступало и генеральным директором, и главным бухгалтером в двух организациях, и учредителем - в третьей. Однако взаимозависимость, тождественность собственников и менеджеров не свидетельствуют об искусственной конструкции бизнеса, если это диктуется, в частности, потребностями обособления операций единого технологического процесса, другими обоснованными потребностями бизнеса, например необходимостью в целях контроля разграничить закупки, производство и сбыт).

Оценивая фактический характер бизнеса налогоплательщика и его контрагентов, ВАС РФ обратил внимание на ряд обстоятельств:

- отсутствие основных средств, другого имущества, необходимого для совершения операций (но наличие основных средств не является необходимым условием совершения торгово-посреднических операций, однако именно в этой сфере происходит наибольшее число мошеннических операций, в том числе с использованием фирм-однодневок);

- неритмичный характер бизнеса (до совершения спорных операций компании "спали", в налоговые органы представлялись "нулевые" декларации. Однако неритмичный характер бизнеса может быть объективно обусловлен (сезонность и т.п.), что необходимо учитывать при оценке обстоятельств дела);

- систематическое нарушение налогового законодательства (непредставление деклараций и т.п. Отказ в возмещении НДС ни в коем случае не должен становиться санкцией за такого рода нарушения, которые, в отрыве от других обстоятельств, никак не могут подтверждать искусственный, неэкономический характер деятельности налогоплательщика).

При анализе обстоятельств совершения конкретных операций, в связи с которыми налогоплательщик требовал возмещения НДС, уплаченного поставщикам, Суд принял во внимание следующие особенности:

- случайная, единичная операция, отличающаяся от обычной хозяйственной деятельности данного налогоплательщика, то есть непрофильная сделка (непрофильная сделка может привлечь внимание проверяющих, однако факт совершения такой сделки не может рассматриваться как предосудительный);

- "удаленный" характер операции, случайная деятельность не по месту нахождения компании и обычной географии ее бизнеса (это обстоятельство само по себе также может служить лишь для привлечения повышенного внимания к сделке, но не в качестве самостоятельного основания для вывода о неэкономическом характере деятельности налогоплательщика);

- "бумажный" характер операции, то есть отсутствие фактического движения товаров (налоговые органы и суды часто обращают внимание на отсутствие у налогоплательщика складских помещений, транспортных средств, договоров перевозки и хранения грузов и т.п. Однако торговая деятельность может проводиться способами, возлагающими обязанности по доставке и хранению товаров на третьи лица, поэтому подобные доводы требуют специального обоснования, не сводящегося к формальным придиркам);

- использование при расчетах "непривычных" форм (векселя, займы, бартер и т.д.), совпадение сроков платежей и др. (эти обстоятельства важны, но только как свидетельства групповой согласованности операций, как подтверждение "транзитного" характера платежей, необъяснимого разумными деловыми целями);

- применение нерыночных цен или резкое различие цен при продажах в рамках одной цепочки (эти обстоятельства могут быть обусловлены как вполне понятными бизнес-обстоятельствами, так и незаконными целями, не связанными, однако, с мошенничеством в отношении НДС (хищение и т.п.). Незаконный характер операций не во всех случаях может служить основанием для отказа в возмещении НДС);

- отсутствие "деловой цели" операции (суды считают, что деловая цель отсутствует, если сделка не принесла налогоплательщику прибыли. При этом подсчеты результатов хозяйственной операции зачастую ведутся непрофессионально. Типовая ошибка - учет в составе расходов налогоплательщика сумм НДС, уплаченных поставщику. Следует также учитывать, что "деловая цель" не ограничивается получением сиюминутной прибыли. Бесприбыльные сделки совершаются для завоевания рынка, вытеснения конкурентов, в маркетинговых и РR-целях и др.).

Следует сделать вывод, что ни одно из так называемых подозрительных обстоятельств не может быть в своей основе незаконным или даже предосудительным. Поэтому выявление таких обстоятельств не должно приводить к тому, что налогоплательщик окажется перед необходимостью объяснения бизнес-цели своей деятельности. Это было бы возложением на него бремени доказывания своей экономической состоятельности в любой ситуации, просто показавшейся кому-то подозрительной.

Обязанность налоговых органов по доказыванию в делах об отказе возместить НДС должна состоять из трех составных частей.

Во-первых, необходимо доказать наличие каждого фактического обстоятельства, лежащего в основе позиции налогового органа (например, действительно непрофильный характер сделки).

Во-вторых, необходимо представить доказательства возможности использования каждого из этих обстоятельств в отдельности в негативном плане, то есть обосновать выводы о наличии признаков, свидетельствующих о возможном правонарушении (например, коммерческая направленность данной непрофильной сделки ставится под сомнение, поскольку ее предметом было специфическое имущество, имеющее ограниченное потребление на зарубежных рынках, так что для поиска покупателей требуются усилия, которых налогоплательщик в действительности не предпринимал).

В-третьих, необходимо обосновать, почему доказанная совокупность фактических обстоятельств, каждое из которых в отдельности не свидетельствует со стопроцентной уверенностью о совершенном правонарушении, во взаимосвязи образует систему и может служить основой для вывода об отсутствии "экономической деятельности" и "реализации".

Но если налоговые органы не смогли доказать нереальность сделки, то они не вправе отказывать в вычете (возмещении) НДС из-за того, что расходы, по их мнению, необоснованны.

Понятие "экономически обоснованный расход" в том значении, в каком оно применяется в главе 25 НК РФ, не имеет никакого отношения к НДС. Это прямо следует из статьи 171 НК РФ; в качестве одного из условий для вычета данная статья указывает использование покупки для операций, облагаемых НДС, но не пресловутую экономическую обоснованность расходов.

Наиболее полно Высший Арбитражный Суд РФ раскрывает признание необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды". "Судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков:

Под налоговой выгодой для целей настоящего постановления понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

В связи с этим при рассмотрении в арбитражном суде налогового спора налоговым органом могут быть представлены в суд доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера)".

Определением Конституционного суда РФ от 25 июля 2001 г. N 138-О была введена категория недобросовестности налогоплательщика, которая заработала на благо бюджета, пожирая виновных и невинных. Опасность для налогоплательщика состояла в непредсказуемости оценки его поведения со стороны государства и в непредсказуемости последствий, поскольку налогоплательщику не объявили, по каким признакам его поведение будет оцениваться как недопустимое. Постановлением Пленума от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" Высший Арбитражный Суд РФ подводит итоги судебных споров в налоговой практике о недобросовестных налогоплательщиках, о которых Конституционный Суд РФ упомянул в Постановлении от 12 октября 1998 г. N 24-П.

Понятие недобросовестности в налоговой сфере и ответственность за нее налогоплательщика должны быть определены законодателем, так как государство наделено правом необходимого регулирования, а также принуждения.

В настоящее время пробел в законодательстве восполняется судебной практикой. Неопределенность конкретного критерия добросовестности входит в противоречие с принципом определенности налогового законодательства, предусмотренного статьей 3 НК РФ, и позволяет его использовать практически в любой спорной ситуации в сфере налогообложения.

Возложение на налогоплательщика обязанности по установлению добросовестности своих партнеров, то есть по налоговому администрированию, неправомерно. Кроме того, в полной мере должно применяться положение пункта 7 статьи 3 НК РФ о презумпции добросовестности налогоплательщика.

Ситуация, когда в налоговой сфере отсутствие закона подменяется судебной практикой, не может быть признана приемлемой, но она реально существует, и с ней приходится считаться.

Последнее утверждение ярко подтверждено принятым Постановлением Пленума ВАС РФ от 14 февраля 2008 г. N 14 "О внесении дополнений в постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 марта 2007 г. N 17 "О применении Арбитражного процессуального кодекса РФ при пересмотре вступивших в законную силу судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам".

Еще в Определении КС РФ от 16 октября 2003 г. N 329-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Экспорт-Сервис" на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 НК РФ" указывалось, что истолкование статьи 57 Конституции РФ в системной связи с другими положениями Конституции РФ не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие "добросовестные налогоплательщики" как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством.

Если добросовестность налогоплательщика не может возлагать на него дополнительные обязанности, то как ее нужно понимать? Некоторые ориентиры дало сообщение пресс-службы КС РФ об Определении Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. N 169-О. В сообщении пресс-службы КС РФ было отмечено, что "в известном смысле конституционное право, защищая публичный интерес, ограничивает частный интерес. Эти идеи выражаются в конституционном праве через принцип необходимости добросовестного осуществления своих субъективных прав (ч. 3 ст. 17 Конституции РФ)... Однако, осуществляя субъективные права, они должны учитывать, что при этом они могут выйти за рамки собственно частных отношений и затронуть сферу публичных (фискальных) интересов. И когда имеет место очевидное игнорирование этих интересов, может иметь место злоупотребление предоставленными субъективными правами".

В сообщении содержится еще ряд существенных моментов: указано, что "заключаемые налогоплательщиком НДС сделки не должны носить фиктивный характер, у них должна быть вполне конкретная разумная хозяйственная цель".

Это положение подвело теоретический фундамент под судебную практику, согласно которой экономически нецелесообразный, убыточный экспорт не дает права на возмещение НДС из бюджета.

В сообщении пресс-службы КС РФ также говорится, что "при обнаружении признаков фиктивности сделок, направленности их на уход от налогов, согласованности действий поставщиков и налогоплательщиков, предъявляющих НДС к возмещению, необходимо выявлять, нет ли в поведении налогоплательщика признаков недобросовестного поведения. Внешним признаком такого поведения может служить, в частности, причинно-следственная зависимость между бездействием поставщика, не уплатившего НДС в бюджет, и требованиями налогоплательщика о возмещении из бюджета средств НДС. Оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок, их действительности, особенно в тех случаях, когда они не имеют разумной деловой цели".

Эта позиция получила дальнейшее отражение в Определении КС РФ от 4 ноября 2004 г. N 324-О, в котором указано, что 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. Таким образом, указание КС РФ на связь права на возмещение из бюджета НДС с его уплатой в бюджет поставщиком приходит в прямое противоречие с ранее высказанной позицией КС РФ, данной в Определении от 16 октября 2003 г. N 329-.

Первая полуофициальная попытка определить критерий добросовестности в дальнейшем получила развитие в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53. Конституционный Суд РФ, употребивший термин "недобросовестный налогоплательщик", ни в одном из своих решений не описал признаков этой самой недобросовестности. В Постановлении о "недобросовестности" нет ни слова.

В итоговом варианте документа высшие арбитры пришли к согласию: недобросовестности в налоговых отношениях не быть. Появилось новое понятие "налоговая выгода", подразумевающее уменьшение размера налоговой обязанности вследствие получения права на зачет, возврат налогов из бюджета, налоговый вычет, налоговую льготу, уменьшение налоговой базы, применение более низкой налоговой ставки.

Для подтверждения обоснованности получения налоговой выгоды надо всего лишь представить в налоговый орган предусмотренные НК РФ, правильно оформленные, достоверные и непротиворечивые документы в полном объеме. Если такой гармонии в документах нет, то налоговый орган, по теперь уже утвержденному ВАС РФ сценарию, будет доказывать необоснованность налоговой выгоды. При этом им должны представляться относящиеся к делу, достоверные, достаточные и взаимосвязанные доказательства.

Налогоплательщику будет довольно сложно планировать свою деятельность и формировать доказательственную базу (в опровержение доводов инспекции), поскольку:

- ВАС РФ оставляет открытым перечень обстоятельств, при которых налоговая выгода может признаваться необоснованной;

- анализироваться она будет при помощи множества оценочных понятий, вроде "разумность", "преимущественно", "должно было быть известно", "обстоятельства, свидетельствующие о намерениях";

- будет исследоваться не только операция, участником которой является данный налогоплательщик, но и вся вереница операций, следовавших и до, и после нее.

При рассмотрении спора судом особое внимание будет уделяться таким признакам обоснованности налоговой выгоды, как наличие деловой цели, реальность деятельности налогоплательщика, а также его осмотрительность и осторожность в отношениях с контрагентами.

ВАС РФ указал на то, что получение налоговой выгоды не является самостоятельной деловой целью. Это значит, что, если налогоплательщик планирует в качестве дохода только сумму налоговой выгоды, ему будет отказано в ее получении.

В свете разъяснения Пленума ВАС РФ ясно, что важно внимательно выбирать себе партнеров, но не ясно, каковы пределы "должного" выбора.

Налогоплательщику стоит обращать внимание на то, чтобы в его деятельности не сложилась опасная совокупность обстоятельств, каждое из которых само по себе претензий со стороны инспекции после разъяснения Пленума ВАС вызвать не должно. По всей видимости, арсенала правовых средств, заложенного в НК РФ, в УК РФ, включая право на иск о переквалификации сделок (если с этим связывается изменение налоговых последствий) и право на иск о признании сделок ничтожными по статье 169 ГК РФ, оказалось недостаточно, для того чтобы эффективно противостоять уклонению от налогов, злостному неисполнению налоговой обязанности, налоговому мошенничеству.

Стоит дополнительно рассмотреть вопрос о должной осмотрительности налогоплательщика при совершении им хозяйственных операций.

В своих письмах и постановлениях ВАС РФ затрагивает эту тему, когда указывает, что налогоплательщику были известны негативные результаты налоговых проверок его поставщиков, тем не менее он продолжил совершать сделки с ними. Поэтому, заключает ВАС РФ, выводы судов о том, что противоправные действия, совершенные третьими лицами, не могут служить доказательствами недобросовестности экспортера, ошибочны.

В целом комментарий был сделан правильно, но, во-первых, не учтены некоторые положения статьи 9 Федерального конституционного закона от 28 апреля 1995 г. N 1-ФКЗ "Об арбитражных судах в Российской Федерации" в части того, что Высший Арбитражный Суд РФ разрешает экономические споры и иные дела, рассматриваемые арбитражными судами, вправе обобщать и разъяснять практику, но не вправе самостоятельно создавать норму права; во-вторых, в соответствии с Конституцией РФ (Основным законом) "законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют". Таким образом, если бы был принят Закон в соответствии с требованиями законодательства от октября 2006 г. (постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53), то его положения, явно ухудшающие положение "недобросовестных" налогоплательщиков, начали бы применяться к правоотношениям с 1 января 2007 г. На практике арбитражные суды начали применять эти положения ко всем правоотношениям, охваченным налоговыми проверками и в 2002, и в 2006 гг., а налоговые службы стараются расширить указанные толкования.

Так, глава ФНС России М. Мокрецов подписал приказ "Об утверждении Регламента формирования и использования программно-информационного комплекса "НДС" при осуществлении контроля за возмещением из бюджета сумм налога на добавленную стоимость при экспорте товаров". Федеральная налоговая служба сформулировала критерии, свидетельствующие о неблагонадежности экспортеров. Под подозрение налоговиков, в частности, попали компании, "прописанные" по адресам массовой регистрации, созданные незадолго до экспортной поставки, зарегистрированные по утерянному паспорту. Здесь же можно назвать низкую рентабельность сделки, высокую долю вычетов НДС у поставщика. Налоговики также не приветствуют сделки, при которых оплата производится заемными средствами или бартером, цены превышают рыночные, счета экспортера и его контрагента открыты в одном банке. Если экспортер "подходит" под эти признаки неблагонадежности, то увеличивается вероятность, что ему откажут в возмещении НДС, а также будет проведена выездная проверка. С точки зрения налоговиков, каждый из признаков в отдельности не свидетельствует о попытке незаконного возмещения НДС. Но если есть сразу пять признаков или больше, то инспектор должен задаться вопросом, все ли чисто.

К данным признакам, в частности, относятся такие, как: 1) - учредителем, руководителем и главным бухгалтером экспортера (поставщика) является одно и то же лицо; - регистрация организации экспортера (поставщика) по утерянному паспорту, паспорту умершего лица; - организация-поставщик ранее являлась участником схем неправомерного возмещения НДС; - несоответствие банковских реквизитов иностранного покупателя, указанных в контракте, а также паспортах сделки, реквизитам банковских счетов, с которых поступает экспортная выручка на счет налогоплательщика в банке; - приобретаемый экспортером товар относится к категории освобождаемых от налога на добавленную стоимость, указанных в пункте 3 статьи 149 НК РФ, однако поставщик товара заявил отказ от применения льготы по налогу и др.

Судебная практика поддерживает указанную налоговую политику. Так, в решении Арбитражного суда г. Москвы от 7 июня 2007 г. по делу N А40-13290/07-117-90 добросовестность налогоплательщика ставится в зависимость от правонарушений, допущенных его контрагентами. "В рамках проведения выездной налоговой проверки инспекцией были направлены запросы в отношении организаций-контрагентов, являющихся, по данным 4-го отдела УНП ГУВД г. Москвы, фирмами, занимающимися обналичиванием денежных средств...

На основании выявленных в ходе проверки грубых нарушений, допущенных при регистрации ООО "Мега-Форт", ООО "Интекс", ООО "СпецТехноТрейдинг", ООО "СтройРемБизнес", ООО "Стройстандарт" и фактов, содержащихся в объяснении лиц, значившихся руководителями этих организаций, в том, что документы со стороны указанных контрагентов подписаны неустановленными лицами (лица, подписавшие их, отказались от своей подписи на документах, составленных от имени вышеуказанных контрагентов), уменьшение ЗАО "КИТ" полученных доходов на сумму перечисленных выше расходов по произведенным выше операциям, отраженных по строке 020 "Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации" расчета налога на прибыль в налоговых операциях за 2003-2005 гг., противоречит требованию статьи 252 НК РФ.

Деятельность ЗАО "КИТ" не соответствует принципу презумпции добропорядочности (добросовестности) налогоплательщика.

Согласно пункту 3 Постановления Пленума ВАС Российской Федерации от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Кроме того, согласно пункту 10 указанного Постановления, налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налогоплательщик (ЗАО "КИТ") действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентами, не исполняющими свои налоговые обязанности, то есть деятельность налогоплательщика (ЗАО "КИТ") была направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой".

Очевидно, что необходимость доказывания неосмотрительности возникает тогда, когда собраны доказательства противоправного поведения третьих лиц в цепочке поставок и нет свидетельств о неэкономических мотивах поведения самого налогоплательщика. В такой ситуации, в принципе, не исключается доказывание попустительского отношения к выбору контрагентов, ставшего причиной или способствовавшего совершению налогового нарушения третьими лицами.

Можно ли в данном случае рассматривать неосмотрительность как проявление неосторожной вины? Дело в том, что на практике отказ в возмещении НДС одновременно влечет и взыскание штрафа на основании статьи 122 НК РФ. Санкции же могут налагаться исключительно за виновные нарушения налогового законодательства. Представляется, что действующее законодательство не содержит законных оснований даже для отказа возместить НДС в таких случаях, тем более для наложения взысканий. Неслучайно ВАС РФ говорит только о недобросовестности экспортера, знавшего о сомнительной репутации контрагентов, а не о нарушении им норм закона.

Поскольку НК РФ не установлена ни обязанность налогоплательщика проявлять должную осмотрительность, ни формы и способы исполнения этой обязанности, то определять последствия ее неисполнения судебной практикой недопустимо. Поэтому сегодня, строго говоря, ссылки на неосмотрительность возможны лишь как дополнения к доказанному отсутствию экономической деятельности самого налогоплательщика. В комментируемых постановлениях Суд именно так и использует доводы о неосмотрительности.

Доказывание неосмотрительности как проявление неосторожной вины имеет перспективу только в том случае, если можно подтвердить, что поведение налогоплательщика повлияло или могло повлиять на непоступление НДС в бюджет. Иначе говоря, должна устанавливаться причинно-следственная связь действий налогоплательщика, требующего возмещения НДС, и противоправного неисполнения налоговых обязанностей третьим лицом.

Речь, разумеется, не идет о простой констатации того обстоятельства, что, поскольку налогоплательщик перечислил сумму НДС поставщику, а тот - своему поставщику, который и не уплатил НДС в бюджет, то налицо взаимосвязь всех участников цепочки поставок. Сама по себе уплата НДС поставщику - правомерное действие. В таком поведении вины нет. К тому же неуплата налога поставщиком может произойти до момента оплаты налогоплательщиком сумм, причитающихся по договору (включая НДС). В такой ситуации причинно-следственная связь в указанном понимании попросту рвется.

Интересен также с этой точки зрения пример приоритета налогового законодательства в Республике Казахстан.

Верховный Суд Республики Казахстан принял Нормативное постановление от 23 июня 2006 г. N 5 "О судебной практике применения налогового законодательства", в котором обобщил судебную практику с 1992 по 2006 г., определил приоритет Налогового кодекса перед Гражданским процессуальным кодексом, поскольку НК "введен в действие позднее ГПК". В свою очередь иерархия норм Налогового закона устанавливает приоритет норм налогового права, чего нет в России.

Также в Республике Казахстан существует такой нормативный документ, как Хартия налогоплательщиков, носящий декларативный характер, но значительно повышающий культуру налоговых отношений.

Приказом Председателя налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 24 января 2007 г. N 47 "Об утверждении Памятки для налогоплательщика к предписанию на проведение налоговой проверки" установлена обязанность территориальных налоговых органов вручать налогоплательщику Памятку для налогоплательщика к предписанию на проведение налоговой проверки вместе с предписанием на проведение проверки, где, в частности, содержится следующий текст: "О фактах превышения полномочий должностными лицами органа налоговой службы и действиях (бездействия) работника, предусматривающих признаки коррупционного правонарушения или преступления, Вы можете сообщить Председателю налогового комитета... по телефону... При этом руководство налогового комитета гарантирует, что Вы не будете подвергаться какой-либо дискриминации и преследованиям со стороны работников налоговой службы по любым обстоятельствам, а также с нашей стороны будет обеспечена полная конфиденциальность сообщаемых Вами сведений..." Данная норма имеет целью предотвратить подмену государственных интересов интересами государственных чиновников.

## 3.2 Правовые аспекты определения объекта и возмещения налога на добавленную стоимость на примере реализации соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь

Говоря о совершенствовании налогового законодательства, нельзя не отметить роль международных договоров Российской Федерации, содержащих положения, касающиеся налогообложения и сборов, которые в силу статьи 7 НК РФ не только действуют и применяются, но и играют главенствующую роль над нормами и правилами, предусмотренными Кодексом (п. 4 ст. 15 Конституции РФ).

В силу пункта 4 статьи 15 Конституции РФ, статьи 7 ГК РФ действует правило о приоритете международного договора РФ над нормами внутреннего законодательства, в том числе и относящимися к области международного частного права. Данное правило конкретизировано в пункте 3 статьи 1186 ГК РФ в отношении международных договоров РФ, содержащих материально-правовые нормы.

С 1 января 2005 г. вступило в силу Соглашение, заключенное 15 сентября 2004 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь "О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг" (далее - Соглашение).

В соответствии со статьей 3 Соглашения при импорте товаров на территорию государства одной Стороны с территории государства другой Стороны косвенные налоги взимаются в стране импортера, за исключением товаров, ввозимых с территории государства одной Стороны на территорию государства другой Стороны для переработки с последующим вывозом продуктов переработки с территории государства другой Стороны, перемещаемых транзитом, а также товаров, которые в законодательстве государств Сторон не подлежат налогообложению при ввозе на территорию государств Сторон.

Взимание косвенных налогов при импорте товаров осуществляется в соответствии с Положением о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республикой Беларусь.

Согласно пункту 2 раздела I этого Положения, являющегося неотъемлемой частью Соглашения, для целей уплаты налога на добавленную стоимость налоговая база определяется на дату принятия на учет ввезенных товаров (но не позднее срока, установленного национальным законодательством государств Сторон) как сумма стоимости приобретенных товаров, включая затраты на транспортировку и доставку данных товаров.

Одновременно с налоговой декларацией налогоплательщик представляет в налоговый орган наряду с прочими документами транспортные документы, подтверждающие перемещение товаров с территории государства одной Стороны на территорию государства другой (п. 6 разд. I Положения).

Налогоплательщик вправе представить документ с учетом особенностей, которые зависят от перевозки товаров конкретным видом транспорта.

1. При перемещении грузов автомобильным транспортом представляется ТТН (товарно-транспортная накладная) или СМR (товарно-транспортная накладная международного образца).

2. При перемещении грузов железнодорожным транспортом - транспортная железнодорожная накладная.

3. При перемещении грузов воздушным транспортом - международная авиационная грузовая накладная.

Из вышесказанного очевидно, что объектом налогообложения автоматически становится любая транспортная услуга.

При установлении налоговым органом неуплаты или неполной уплаты сумм НДС в установленный срок налоговый орган направляет налогоплательщику требование об уплате налога на добавленную стоимость (при наличии у налогоплательщика недоимки по налогу). В указанных случаях, а также при уплате НДС в срок более поздний, чем вышеуказанный, налоговый орган вправе взыскать, согласно статье 75 НК РФ, сумму пеней, начисленных за каждый календарный день просрочки уплаты налога начиная со следующего дня за днем возникновения обязанности налогоплательщика по уплате налога.

В то же время при получении налоговых вычетов по НДС при экспорте товаров в Республику Беларусь в соответствии с пунктом 1 раздела II Положения при реализации товаров, вывезенных с территории государства одной Стороны на территорию государства другой Стороны, применяется нулевая ставка налога на добавленную стоимость при представлении в налоговые органы документов, предусмотренных пунктом 2 раздела II Положения.

Следует отметить, что в соответствии со статьей 1 Соглашения нулевая ставка - это обложение налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов, что для плательщиков налога на добавленную стоимость означает право на зачет или возмещение из бюджета сумм налога на добавленную стоимость.

Таким образом, согласно пункту 2 раздела II Положения, налогоплательщик начиная с января 2007 г. должен представлять в налоговые органы для обоснования применения налоговой ставки 0 процентов при экспорте товаров в Республику Беларусь следующие документы:

- налоговую декларацию по НДС по налоговой ставке 0процентов по форме, утвержденной приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н (указанный приказ применяется с момента представления налоговой декларации за январь и I квартал 2007 г.). Декларация представляется за тот налоговый период, в котором собран полный пакет документов;

- договоры (их копии), на основании которых осуществляется реализация товаров;

- выписку банка (копию выписки), подтверждающую фактическое поступление выручки от покупателя указанного товара на счет налогоплательщика;

- третий экземпляр заявления о ввозе товара, экспортированного с территории государства одной Стороны на территорию государства другой Стороны, с отметкой налогового органа другой Стороны, подтверждающей уплату косвенных налогов в полном объеме;

- копии транспортных (товаросопроводительных) документов о перевозке экспортируемого товара;

- иные документы, предусмотренные национальным законодательством государств Сторон.

Указанные документы налогоплательщик должен представить в налоговые органы в течение 90 дней с даты отгрузки (передачи) товаров (п. 3 разд. II Положения).

При подтверждении налогоплательщиком в установленном порядке налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость плательщик имеет право на налоговые вычеты сумм НДС, уплаченных за приобретенные и принятые на учет товары, использованные для производства и реализации товаров, вывезенных с территории Российской Федерации на территорию Республики Беларусь, а также сумм НДС, ранее уплаченных с сумм авансов и предоплаты, поступивших до 1 января 2005 г. в счет предстоящих поставок товаров, в порядке и на условиях, установленных статьями 171 и 172 НК РФ.

После проверки обоснованности применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость и налоговых вычетов налоговый орган принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм НДС либо об отказе (полностью или частично) в возмещении (п. 4 разд. I Положения).

Перечни товаров, по которым в Республике Беларусь не взимается НДС при ввозе из Российской Федерации, учитываются нормативными актами Республики Беларусь, в частности: - Декретом Президента Республики Беларусь от 6 сентября 2005 г. N 10 "О некоторых мерах по реализации Соглашения между Правительством Республики Беларусь и Правительством Российской Федерации о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг", подписанного в г. Астане 15 сентября 2004 г., и о внесении дополнений в отдельные декреты Президента Республики Беларусь; постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 8 февраля 2006 г. N 176.

В соответствии со статьей 5 Соглашения порядок взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг оформляется отдельным протоколом, до вступления в силу которого действуют нормы национальных законодательств государств-Сторон.

На практике это порождает определенные трудности, особенно по договорам, имеющим смешанную природу, предметом которых является и выполнение работ (оказание услуг), и поставка товара.

Объект налогообложения, трудно определяемый сам по себе в силу разночтений различных норм национальных законодательств государств Сторон, осложняется прибавлением транспортных расходов и становится практически неопределяемым при применении освобождения (возмещения) от НДС.

Характерные проблемы возникают при выполнении опытно-конструкторских работ белорусскими партнерами.

Предметом договора является разработка изделия, изготовление опытного образца, испытание в Республике Белорусь и его поставка в РФ. Поставленный из Республики Белорусь опытный образец будет использован при выполнении работ по государственному оборонному заказу на основании контракта с Министерством обороны РФ. Данный контракт в 2006 г. финансируется за счет средств госбюджета, и работы по нему в соответствии с подпунктом 16 пункта 3 статьи 149 главы 21 НК РФ освобождаются от уплаты налога на добавленную стоимость при их выполнении российскими предприятиями.

Работы выполняются в один этап, то есть разделения на ОКР и поставку по срокам и цене нет.

Белорусское предприятие, со ссылкой на Закон "О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь об НДС от 16 ноября 1999 г. N 324-3, считают, что НДС должен уплачиваться ими на территории Белоруссии, и выставили счет на оплату с учетом НДС.

Согласно пункту 19 Инструкции о порядке применения таможенными органами Российской Федерации налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской с 1 июля 2001 г. при ввозе на территорию Российской Федерации товаров, происходящих и ввозимых с территории Республики Беларусь, налог на добавленную стоимость таможенными органами Российской Федерации не взимается.

Российский банк отказался производить такой платеж, полагая, что для оформления паспорта сделки российское предприятие должно дополнительно представить:

- справку о том, что, если изделие не будет поставлено, денежные средства из Республики Беларусь будут возвращены;

- справку о том, что российское предприятие по данной сделке не является налоговым агентом.

Сомнения вызывает вопрос, кто же является налоговым агентом, исходя из положений статьи 5 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг.

Данная статья указывает, что порядок взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг оформляется отдельным протоколом, до вступления в силу которого действуют нормы национальных законодательств сторон.

В письме ФНС России от 10 октября 2005 г. N ММ-6-03/842@ указывается, что до вступления в силу указанного в Соглашении протокола обложение работ (услуг) налогом на добавленную стоимость производится, исходя из места реализации работ (услуг) в соответствии с положениями статьи 148 НК РФ. Порядок принятия к вычету НДС в отношении выполненных работ (оказанных услуг) может быть решен после определения места реализации данных работ (услуг) в соответствии со статьей 148 НК РФ. В случае если местом выполнения работ (оказания услуг) будет признана территория РФ, у налогоплательщика возникает право на налоговый вычет в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ.

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 148 НК РФ, в целях настоящей главы местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации.

Местом осуществления деятельности покупателя считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг), указанных в подпункте 4 пункта 1 статьи 148, на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии - на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организации, места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство), места жительства физического лица.

Положение настоящего подпункта применяется при оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Исходя из данных положений, местом реализации является Российская Федерация.

Федеральная налоговая служба РФ письмом от 17 мая 2005 г. N ММ-6-03/404@ "Разъяснения по отдельным вопросам, связанным с применением законодательства по косвенным налогам" указала: "При реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, у российской организации возникают обязанности налогового агента, предусмотренные пунктом 1 статьи 161 Кодекса" (письмо ФНС России от 17 марта 2005 г. N 03-4-03/391/28).

В соответствии со статьей 161 Кодекса российские организации обязаны выступать в качестве налогового агента и, соответственно, исчислять, удерживать и уплачивать в бюджет налог на добавленную стоимость в случае выплаты денежных средств иностранным лицам за приобретенные у них товары, работы или услуги, местом реализации которых признается территория Российской Федерации.

Исходя из вышеизложенного, налоговым агентом должно являться российское предприятие. Но у российской Стороны мнение противоположное.

Возникают вопросы: 1) является ли российское предприятие в рассматриваемом примере налоговым агентом с учетом требований норм налогового права, содержащихся в статье 42 НК РФ? 2) возможно ли применение в этом случае российским предприятием освобождения от НДС на основании подпункта 16 пункта 3 статьи 149 НК РФ, согласно которому не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации следующие операции: выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов?

В данном случае содержание подпункта 16 пункта 3 статьи 149 НК РФ, освобождающего от налогообложения само российское предприятие, не снимает с него обязанностей налогового агента, но и не позволяет определить, к каким источникам относятся доходы. Во избежание спорных ситуаций необходимо ускорить принятие Протокола к Соглашению, четко определяющего объект обложения налогом на добавленную стоимость и порядок его возмещения Сторонами.

# Глава 4. Предложения по совершенствованию законодательства, регулирующего правовое положение НДС

## 

## 4.1 Правовые основания для замены НДС налогом с продаж и ее экономические последствия

Для необходимых выводов по поставленной проблеме следует рассмотреть основные достоинства и недостатки налога с продаж.

К достоинствам относится простота администрирования как для налогоплательщика, так и для государства.

Понятная налоговая база позволяет легко осуществлять расчеты и проверки, что обеспечивает возможность для успешного использования налога даже в стране с недостаточно развитыми налоговыми органами.

С введением налога с продаж сократятся экономические издержки, связанные с начислением, уплатой и контролем налога на добавленную стоимость, как в государственном, так и в частном секторе, и в конечном итоге повысится собираемость налога, что актуально в связи со снижением собираемости внутреннего НДС. В результате отмены НДС у предприятий возникают свободные денежные средства и расширяется налоговая база по другим налогам.

Налог может быть использован для оптимизации межбюджетных отношений, в его территориальном распределении отражается распределение населения, что позволит сократить встречные финансовые потоки между центром и регионами.

Отказ от НДС избавит от процедуры возмещения налога из бюджета, котрая как в России, так и в других странах сопровождается периодическими коррупционными скандалами и постоянными судебными процессами.

Однако указанные достоинства тесно связаны с недостатками.

Простое в идеале регулирование налога на практике может стать сложным из-за существующей практики установления дифференцированных ставок по видам и группам товаров, устанавливаемых в качестве попытки избежать каскадного эффекта.

Способы уклонения от уплаты налога существуют практически всегда, в том числе и в отношении налога с продаж. Для российской действительности актуальны фиктивные безналичные расчеты и перенастроенные кассовые аппараты.

Кроме того, налог с продаж, особенно на стадии внедрения, может стать разорительным для низкорентабельного бизнеса, в том числе социально ориентированного, так как он не зависит от финансового состояния налогоплательщика и не всегда может быть переложен на конечного пользователя.

Замена налога на добавленную стоимость, дающего около четверти налоговых поступлений консолидированного бюджета, налогом с продаж может привести к существенному снижению бюджетных доходов, в связи с чем потребуется принять решение либо о замещении выпадающих доходов, либо о сокращении расходов.

Возможно применение схемы поэтапного снижения ставки НДС с одновременным введением и поэтапным ростом налога с продаж. Подобная переходная мера может быть использована для избежания резкого падения налоговых поступлений, но в то же время вызовет двойные расходы на администрирование.

Введение налога с продаж в размере 10% способно в значительной мере сократить разрыв в доходах. Можно предположить два сценария собираемости нового налога с продаж: пессимистический - при котором расчетная собираемость нового налога с продаж с потребления домашних хозяйств соответствует расчетной собираемости ранее существовавшего налога, равной 29,9% (по итогам 2002 г.), и оптимистический - при котором расчетная собираемость нового налога с продаж с потребления домашних хозяйств будет соответствовать собираемости НДС, рассчитываемой как отношение поступившего НДС к потенциально возможному объему поступлений. В соответствии с различными оценками это значение составляет приблизительно 60%.

Повышение расчетной собираемости представляется достаточно вероятным благодаря более простой схеме налогообложения по сравнению с отменяемым налогом.

До отмены налога с продаж в 2004 г. в НК РФ был приведен перечень товаров и услуг, не подлежащих налогообложению. Существовавшая в то время формулировка перечня предоставляла некоторую свободу в отнесении того или иного товара к группе налогооблагаемых, что снижало поступления налога. Распространение же налога на все без исключений товары и услуги может поднять собираемость налога.

Как свидетельствуют расчеты, чтобы достичь того же уровня доходов бюджета при отмене НДС и введении налога с продаж, при уровне собираемости, соответствующем 29,9%, необходимо вводить ставку налога с продаж в размере 20%. Только повышение уровня собираемости НСП с домашних хозяйств до 95% позволяет достичь равных доходов бюджета до момента отмены НДС.

Приведенные расчеты и сценарии продиктованы необходимостью. Каждый раз, когда законодатель модернизирует, усовершенствует нормы права, этого требует сама жизнь.

## 4.2 Установление для отдельных категорий плательщиков особых условий уплаты НДС как разновидность государственной поддержки

Как правило, поправки к НК РФ вносятся в соответствии с выступлениями глав государства по вопросам подведения итогов, отчета по бюджету и принятия концептуальных программ развития общества. Так 17 октября 2006 г. Президент России В.Путин потребовал от Правительства разработать комплексный подход к налогообложению инновационной деятельности.

На заседании Совета по науке, технологиям и образованию глава государства перечислил порядка восьми возможных нововведений в налогообложение научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок (НИОКР).

В их числе глава государства назвал "введение льгот на НДС в виде освобождения от этого налога операций при реализации патентов и лицензий, а также уточнения существующей льготы по освобождению от НДС НИОКР". По выражению В. Путина, в этой области нужно сделать "или - или, а можно сделать и то и другое".

Президент убежден, что "абсолютно возможно исключить из налоговой базы по налогу на прибыль организации, которые финансируются из различных фондов поддержки научных исследований". "Не понимаю, почему правительство сопротивляется?" - сказал В. Путин по поводу введения этой нормы.

Он подчеркнул, что "необходимо освободить от НДС выполнение НИОКР и работ научных образовательных организаций". "Сейчас от НДС освобождаются только те, кто выполняет НИОКР за счет бюджета. Почему, если из других источников это финансируется, нужно налогом облагать?" - задал риторический вопрос В. Путин.

По его мнению, "целесообразно предоставить право налогоплательщикам включать в целях налога на прибыль расходы на НИОКР в момент их понесения".

"Эти меры тоже недостаточны, налоговая система в целом не стимулирует инновационную деятельность в стране, необходим комплексный подход, при котором наряду с точечными льготами на НИОКР была бы сформулирована система взимания единого социального налога и косвенного налогообложения", - отметил глава государства. Он потребовал "комплексно проанализировать налоговую систему с точки зрения стимулирования инновационной деятельности, включая вопросы исчисления и уплаты единого социального налога и косвенного налогообложения".

В настоящее время, согласно подпункту 16 пункта 3 статьи 149 НК РФ, не подлежит налогообложению выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров.

Согласно разъяснениям ФНС России, данным в письме от 15 марта 2006 г. N ММ-6-03/274@ "О применении освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость в отношении научно-исследовательских работ, выполняемых учреждениями науки" исходя из пункта 1 статьи 11 НК РФ, институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом.

Понятие учреждения науки и научной организации Кодексом не предусмотрено. Поэтому при определении указанных терминов следует руководствоваться Федеральным законом от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике".

На основании указанного Федерального закона под организацией науки понимается организация любой формы собственности и ведомственной принадлежности, осуществляющая в качестве основной научную и (или) научно-техническую деятельность, подготовку научных работников и действующая в соответствии с учредительными документами научной организации.

Таким образом, из числа налогоплательщиков, имеющих право на освобождение от НДС при выполнении НИР и ОКР по хозяйственным договорам, Федеральной налоговой службой исключены организации, для которых научная деятельность не является основной, что ставит их в неравное положение, лишает положительной мотивации для занятия данным видом деятельности.

Попытка исправить ситуацию сделана путем принятия Федерального закона от 19 июля 2007 г. N 195-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности", согласно которому с 1 января 2008 г. статья 149 НК РФ дополняется подпунктом 16.1.

Новый подпункт уже не содержит требования, чтобы НИР и ОКР выполнялись исключительно научными организациями, однако предъявляет такие требования к содержанию работ, подлежащих освобождению от НДС, что сотрудникам налоговых органов кроме знаний в сфере налогообложения, бухучета, экономики потребуются и специфические знания в области техники, технологии и инноваций. Иначе как они смогут понять, является ли предметом освобожденных от налогообложения работ "...создание способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги); создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями...".

Можно предположить, что, столкнувшись со столь сложно сформулированным предметом договора, сотрудники налоговых органов пойдут по привычному пути отказа в возмещении и перекладывании ответственности за решения на арбитражные суды.

Конституционный Суд РФ в Определении от 10 ноября 2002 г. N 313-О указал, что "в соответствии с правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации, выраженными в ряде его решений, установление тех или иных особенностей взимания налоговых платежей, в том числе освобождение от уплаты налога, является прерогативой законодателя, который, однако, не может при этом нарушать общие принципы налогообложения; в силу принципов справедливого налогообложения, юридического равенства налогоплательщиков, равного финансового обременения, всеобщности налогообложения установление для отдельных категорий плательщиков особых условий уплаты обязательных платежей является разновидностью государственной поддержки, при том что такое регулирование не может носить дискриминационный характер, вводить необоснованные и несправедливые различия и ставить одни категории налогоплательщиков в худшее по отношению к другим положение, т.е. нарушать конституционный принцип равенства".

Применение освобождения от налога в зависимости только от вида выполняемых работ, а не от категории налогоплательщика является некоторой предпосылкой для злоупотреблений, так как в договоре исполнитель и заказчик могут указать любой вид работ, а сотрудник налогового органа не всегда обладает достаточной квалификацией и опытом, чтобы заметить это.

Предоставление льгот и освобождение от уплаты НДС как федерального налога требует более четкого определения законодателем во избежание произвольного толкования правоприменителем.

Кроме того, в данном случае возникает вопрос о разграничении освобождения от налога и предоставления налоговой льготы. Изначально термин "льгота" в тексте НК РФ встречается в пункте 2 статьи 3, содержащей запрет на установление налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Институты, понятия и термины, используемые в НК РФРФ, даны в статье 11. Пункт 2 данной статьи перечисляет понятия, используемые для целей Налогового кодекса. Однако понятие "льгота" там отсутствует.

В статье 12 НК РФ предусматривается возможность установления льгот законодательными органами, а в статье 17 говорится, что льготы могут в необходимых случаях предусматриваться в актах законодательства при установлении налога.

Однако само понятие "льгота" появляется лишь в статье 56 НК РФ, согласно которой льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Определяющим в данном понятии является отличие одной категории плательщика налога от других, в то время как при применении освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика возможность освобождения зависит не от признаков налогоплательщика, а от экономических условий его деятельности.

Так, в соответствии со статьей 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей, то есть определяющим является результат хозяйственной деятельности налогоплательщика.

При осуществлении НИР и ОКР по хозяйственным договорам для организации, основной деятельностью которой является научная или научно-техническая деятельность, исходя из разъяснения ФНС России, данного в письме от 15 марта 2006 г. N ММ-6-03/274@, устанавливается именно льгота, зависящая от вида налогоплательщика, хотя из текста статьи 149 НК РФ следует, что речь идет не о льготах, а об "операциях, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения)".

Дополнительную сложность данный вопрос приобретет в связи с отменой аккредитации научных организаций согласно Федеральному закону от 30 июня 2005 г. N 76-ФЗ "О признании утратившими силу положений законодательных актов Российской Федерации по вопросам государственной аккредитации научных организаций", после чего научный статус организации надо будет устанавливать по совокупности признаков, определение которых законодатель постоянно меняет.

Согласно письму от 11 августа 2005 г. N ММ-6-03/678@ ФНС России, основополагающим моментом она считала наличие действующего три года свидетельства о государственной аккредитации, которая выдается при наличии и ученого (научного, технического, научно-технического) совета в качестве одного из органов управления, и объема научных работ в деятельности организации не менее 70%, но уже в письме от 15 марта 2006 г. N ММ-6-03/274@ ФНС России полагает, что "основной вид деятельности ежегодно подтверждается в порядке, установленном постановлением Фонда социального страхования Российской Федерации от 6 февраля 2002 г. N 12. При этом в соответствии с п. 3 Порядка для подтверждения основного вида деятельности необходимо ежегодно в срок до 1 апреля представлять в соответствующий исполнительный орган Фонда социального страхования РФ заявление о подтверждении основного вида деятельности и справку - подтверждение основного вида деятельности.

Таким образом, под учреждением науки (научной организацией), в том числе в целях применения налога на добавленную стоимость, принимается организация любой формы собственности и ведомственной принадлежности, подтвердившая в указанном порядке факт осуществления в качестве основной деятельности научную и (или) научно-техническую деятельность".

Налогоплательщик, не выполнивший указанный порядок, по мнению ФНС, лишен права на освобождение от НДС, предоставленного ему подпунктом 16 пункта 3 статьи 149 НК РФ.

Если законодателем ставилась цель повышения наукоемкости, высокотехнологичности промышленности за счет создания стимулов для занятия научной деятельностью, следовало бы определяющим моментом сделать характер выполняемой работы - НИР и ОКР, - устанавливаемый в соответствии со статьей 769 ГК РФ, освободив от налогообложения именно работы, а не предоставляя "льготу" налогоплательщику, который смог доказать свою принадлежность к научным организациям.

Не только Федеральная налоговая служба, но и многие специалисты в области налогового права не разделяют понятия "льгота" и "освобождение". Так, в практическом руководстве "Льготы и освобождение от налогов юридических лиц" идет речь о том, что "согласно подпункту 16 пункта 3 статьи 149 НК РФ, от уплаты НДС освобождены услуги по выполнению научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. Наличие свидетельства о государственной аккредитации не указано в качестве условия применения льготы..." Подобное смешение понятий встречается даже в решениях высших судебных инстанций. Очевидно, это требует внесения дополнений в статью 11 НК РФ, дающих определение понятиям "льгота" и "освобождение".

# Заключение

В части первой НК РФ устанавливаются общие принципы налогообложения в России, на которых должна базироваться вся налоговая система. Там же определяются те общие правила и процедуры, которыми должны руководствоваться все участники налоговых правоотношений, их права и обязанности, а также те процессуальные нормы, которые должны обеспечивать эти права и обязанности.

В части первой НК РФ установлены также общие представления о налоговой системе, поскольку определено, какие именно виды налогов могут применяться в России, и прямо запрещены какие бы то ни было налоги, не поименованные в НК РФ. Эта часть Кодекса представляет собой тот самый федеральный закон, который предусмотрен Конституцией РФ в качестве закона, определяющего "общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации".

Вопрос об использовании в налоговом законодательстве вообще и в НК РФ в частности институтов, понятий и терминологии, используемых в иных отраслях права, на протяжении всех последних лет стоял чрезвычайно остро. Именно он был одной из главных причин того, что все предыдущие правительственные варианты части первой НК РФ были отвергнуты, а окончательный текст после переработки почти не содержит понятий и терминов, не используемых в других отраслях права либо используемых там в несколько иных значениях.

Данным обстоятельством можно объяснить нечеткость определений и путаницу в терминологии. Статья 11 НК РФ хоть и называется "Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе", однако не восполняет пробелов в этой сфере.

Статья 239 НК РФ, называясь "Налоговые льготы", в пункте 1 которой звучит фраза "От уплаты налогов освобождаются", как бы подтверждает, что "льгота" и "освобождение от уплаты налога" - тождественные понятия.

Однако в статье 18 НК РФ "Специальные налоговые режимы" указывается: "Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных статьями 13-15 настоящего Кодекса". Также в статье 12 НК РФ "Виды налогов и сборов в Российской Федерации. Полномочия законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов Российской Федерации и представительных органов муниципальных образований по установлению налогов и сборов" в пункте 7, в частности, сказано: "Специальные налоговые режимы могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, указанных в статьях 13-15 настоящего Кодекса", что позволяет сделать вывод о том, что "освобождение от уплаты налога" является элементом специального налогового режима и предполагает наличие других неотъемлемых элементов и условий, а также особый порядок применения.

По смыслу статей 17, 21, 239 и др. НК РФ льготы применяются независимо от налогового режима любым налогоплательщиком при наступлении определенных законом оснований.

Введение указанных понятий, их четкое определение позволят избежать неверного толкования норм права и проблем, связанных с их применением.

Поэтому приведение теоретических исследований принципиальных различий между понятиями "льготы по налогам" и "освобождение от налогообложения" возможно было бы закрепить на законодательном уровне, включив эти понятия в статью 11 НК РФ.

Недвусмысленный понятийный аппарат в налоговом праве способен разрешить множество проблем и вопросов реализации на практике норм законодательства.

Так, представляется целесообразным дополнить статью 11 НК РФ определением таких понятий, как "налоговая льгота" и "освобождение от уплаты налога". Поскольку данные определения отсутствуют, существует неясность, являются ли эти понятия тождественными или различными.

По тем же основаниям представляется целесообразной необходимость внесения ряда других изменений в часть первую НК РФ, а именно:

Если статьи 30 и 31 НК РФ дополнить полномочиями налоговых органов в части наделения их правом давать разъяснения по вопросам налогового законодательства, так как разъяснения, даваемые Министерством финансов РФ, зачастую не содержат необходимых конкретных ответов, а созданная приказом Минфина России от 9 августа 2005 г. N 102н Межведомственная комиссия по координации взаимодействия Минфина и ФНС России не наделена правом давать официальные разъяснения и не успевает рассматривать все спорные вопросы, возникающие при применении новых норм налогового законодательства, что отрицательно сказывается на реализации прав налогоплательщиков, то это поможет избежать двусмысленности в официальных разъяснениях налогового законодательства.

К очевидным недостаткам НК РФ относится также то, что в нем не приводится детального порядка проведения процессуальных действий. Примером может служить налоговая проверка.

Налоговая проверка является важнейшим инструментом налогового контроля, позволяющим наиболее полно и обстоятельно проверить правильность уплаты налогов.

Очевидно, что не только результат налоговой проверки и соответствующие выводы и взаимные претензии сторон, но и сам ход ее проведения потенциально являются наиболее конфликтными, поэтому необходимо максимально подробно регламентировать законом все процессуальные моменты, связанные с проведением налоговой проверки, оформлением ее выводов и результатов, возможностью оспорить эти выводы и результаты, а также с разрешением споров и обжалованием результатов действий участников налоговой проверки.

Внедрение на современном этапе автоматизированных методов налогового контроля и отбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок, обеспечивающих мониторинг и анализ операций налогооблагаемых товаров (работ, услуг) зарегистрированными плательщиками НДС позволит существенно улучшить организацию проверок.

Введение специальной регистрации лиц в качестве налогоплательщиков НДС, определение объема предоставляемой ими информации также может дать возможность выработать однозначные, исключающие двойственное применение критерии и строго регламентировать действия должностных лиц налоговых органов.

Такая специальная регистрация в сочетании с обменом информацией с таможенными органами, банками могла бы дать налоговым органам возможность в установленные сроки проводить дополнительную проверку достоверности сведений, предоставленных налогоплательщиком, а также предотвращать преднамеренную ликвидацию с целью уклонения от уплаты налогов.

Из смысла главы 14 НК РФ следует, что налоговая проверка в связи с реорганизацией юридического лица должна быть проведена до завершения реорганизации и ее результаты (доначисление налогов, пени, штрафов, возврат НДС и др.) должны быть закреплены в передаточном акте организации. Данное требование практически неосуществимо, так как налоговый орган может не успеть провести проверку в период с момента начала реорганизации до момента ее окончания (регистрации правопреемника). Поэтому целесообразно внести изменения в главу 14 и статью 50 НК РФ, а именно признать правомерным проведение налоговой проверки реорганизованного юридического лица в отношении его предшественника после завершения его реорганизации и признать результаты такой проверки легитимными либо закрепить положения ГК РФ о передаточном акте в статье 50 НК РФ.

Статьи 50 и 87 НК РФ представляется возможным дополнить положением о том, что при реорганизации (ликвидации) налогоплательщика проведение налоговой проверки возможно только до окончания реорганизации (ликвидации), что позволит исключить таким образом случаи проверок несуществующего налогоплательщика.

На основе анализа положений НК РФ следует вывод о необходимости внесения поправок в статью 50 НК РФ в части закрепления принципа универсального правопреемства в налоговых правоотношениях при реорганизации юридического лица; в частности, в данной статье должны быть закреплены не только обязанность правопреемника реорганизуемого юридического лица по уплате налогов и сборов, но и его право на получение налоговых вычетов, на возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость и обязанность налоговых органов по совершению необходимых действий, направленных на это.

В часть вторую НК РФ, а именно в статью 162.1, для устранения разночтений между пунктами 5, 9 и 11 в качестве видов реорганизаций, при которых производится возмещение НДС, целесообразно внести изменения, которые объединят все виды реорганизаций юридических лиц.

Представляется, что штрафы за налоговые правонарушения, связанные с уплатой, возвратом и возмещением НДС, должны быть скорее исключением, чем правилом, ввиду нечеткости российского законодательства в сфере обложения налогом на добавленную стоимость, нечеткости терминологии, противоречивости судебно-арбитражной практики, что зачастую влечет за собой незнание налогоплательщиками о нарушениях ими закона. Поскольку принцип стабильности налогового закона, предусмотренный в статье 3 НК РФ, является основополагающим. Правовые меры в сфере налогообложения должны быть определенными, а их применение предсказуемым для лиц, в отношении которых они применяются, так как предвзятость и тенденциозность в налоговых вопросах, имеющих важнейшее значение для развития экономики, недопустимы.

В ином случае нарушается баланс частного и публичного интересов в налоговом праве, оказывается губительное воздействие на финансовое положение налогоплательщиков и через них на экономику государства в целом.

В отношении международных договоров для упорядочения их применения возможно:

- подписание Протокола о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг к Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь, в котором будет отражено понятие объекта налогообложения налогом на добавленную стоимость, а также определен порядок возмещения этого налога;

- присоединение к совместной Конвенции Совета Европы и ОЭСР об оказании взаимного административного содействия по налоговым вопросам.

До настоящего времени нет ясного понимания и применения законодательно установленного объекта налога на добавленную стоимость. Основной причиной подобного явления можно признать отсутствие осознанного и закрепленного в виде алгоритма взаимодействия двух равноправных условий, в совокупности представляющих объект НДС, - реализации товара (работы, услуги) и возникновения добавленной стоимости.

В этой связи правовые нормы главы 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации, по моему мнению, требуют значительных изменений и дополнений, с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, закрепленных в постановлении от 20 февраля 2001 г. N 3-П и в определении от 12 мая 2005 г. N 167-О.

Бессистемное законодательное регулирование, направленное исключительно на устранение возможных условий для налоговых махинаций, еще больше усложняет и без того сложный порядок уплаты НДС и, соответственно, его администрирование.

В настоящее время Российская Федерация претендует на ускорение темпов роста экономики в основном за счет наукоемких и высокотехнологичных производств. Следовательно, в НК РФ следует предусмотреть для них минимально возможные ставки НДС, вплоть до полной его отмены или моратория на применение. Такой вывод делается исходя из определенных свойств налога на добавленную стоимость.

Стабильность законодательства о налогах и сборах в сфере обложения налогом на добавленную стоимость является одним из важнейших элементов в правовом регулировании налоговых правоотношений. Постоянные изменения актов законодательства о налогах и сборах, игнорирование федеральным законодателем на практике статьи 5 НК РФ создают нестабильность налоговых поступлений по НДС в бюджет и резко снижают уровень реализации актов законодательства о налогах и сборах, что обуславливает необходимость более серьезного подхода при подготовке поправок в НК РФ.

В процессе реализации правоотношений, возникающих при налогообложении НДС, выдвигались различные предложения по их упорядочению. В качестве меры по усилению контроля возмещения НДС предлагалось установить порядок, в соответствии с которым уплата этого налога оформляется отдельными платежными поручениями и суммы зачисляются на специальный счет (НДС-счет). Это позволило бы значительно увеличить размер поступлений НДС, обеспечить "прозрачность" движения сумм налога, но введение указанных счетов отложено на неопределенный срок.

Сложный характер налога, предъявляющий достаточно высокие требования к уровню образования налогоплательщиков и должностных лиц органов государственного управления, существенно снижает эффективность налога при его применении и требует его определения на законодательном уровне.

Административная и иная зависимость работников налоговых органов от вышестоящих инстанций зачастую не способствует, а препятствует объективному рассмотрению налоговых споров с налогоплательщиком.

Для усиления эффективности применения правовых норм, регламентирующих взыскание НДС, требуется, с одной стороны, повышение уровня правовой защищенности работников налоговых органов как представителей государства путем придания им определенного правового статуса ("иммунитета"), а с другой - более четкая и широкая правоспособность налогоплательщиков как субъектов отношений с государством по уплате НДС. В целях совершенствования содержательной и юридико-технической сторон налогового законодательства предполагается оправданной точка зрения о включении в часть первую Налогового кодекса положений о независимости работников налоговых органов от вышестоящей инстанции и подчинение их деятельности только закону (а именно налоговому законодательству). Однако реализация данного предложения осложнена несовершенством налогового законодательства, смысл которого зачастую полностью изменяют подзаконные нормативные акты, по своей сути призванные лишь уточнить способы реализации законодательной нормы, а на практике сплошь и рядом кардинально изменяющие установки актов высшей юридической силы.

Полагаю, было бы более чем демократичным и оправданным, если бы рекомендации вышестоящих налоговых органов не носили директивного, императивного характера для нижестоящих в части вынесения решений по налоговым проверкам, закрепление на законодательном уровне независимости налоговых служб при проведении проверок, их подчиненность только закону, а решения, производимые от имени вышестоящей налоговой службы, обосновывались только налоговыми законами, а не директивными документами.

# Список использованных источников

Нормативно-правовые акты

1.Конвенция о защите прав человека и основных свобод ETS N 005 (Рим, 4 ноября 1950 г.) (с изм. и доп. от 21 сентября 1970 г., 20 декабря 1971 г., 1 января 1990 г., 6 ноября 1990 г., 11 мая 1994 г.) Конвенция с изменениями подписана Россией 28 февраля 1996 г. и ратифицирована с оговоркой и заявлениями (Федеральный закон от 30 марта 1998 г. N 54-ФЗ). Ратификационная грамота передана на депонирование Генеральному секретарю Совета Европы 5 мая 1998 г. Конвенция вступила в силу для России 5 мая 1998 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. 2001. N 2. Ст. 163.

2.Конвенция о взаимной административной помощи в налоговых вопросах ETS N 127 (Страсбург, Париж, 25 января 1988 г.)// Сайт Организации экономического сотрудничества и развития http://www.oecd.org, на русском языке сайт представительства в Москве http://www.oecdmoscow.org.

3.Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993. (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. - 2009.- № 4.- Ст. 445.

4.Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

5. Гражданский кодекс РФ (Часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.

6.Гражданский кодекс РФ (Часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1996. № 5. Ст. 410.

7.Федеральный закон от 17 мая 2007 г. N 85-ФЗ "О внесении изменений в главы 21, 26.1, 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации"// Парламентская газета. 2007. 5 июня.

8.Федеральный закон от 24 июля 2007 г. N 216-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую НК РФ и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации" // Российская газета. 2007. 1 августа.

9.Федеральный закон от 19 июля 2007 г. N 195-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности" // Российская газета. 2007. 5 августа.

10.Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую НК РФ и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" // Российская газета. 2006. 29 июля.

11.Федеральный закон от 28 февраля 2006 г. N 28-ФЗ "О внесении изменений в главу 21 части второй НК РФ и статью 3 Федерального закона "О внесении изменений в главу 21 части второй НК РФ и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" (вступает в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по налогу на добавленную стоимость) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2006. N 10. Ст. 1065.

12.Федерального закона от 26 июля 2006 г. N 131-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О валютном регулировании и валютном контроле"" // Собрание законодательства Российской Федерации. 2006. N 31 (часть I). Ст. 3430.

13.Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую НК РФ и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" // Российская газета. 2006. 29 июля.

14.Федеральный закон от 22 июля 2005 г. N 119-ФЗ "О внесении изменений в главу 21 части второй НК РФ и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах"// Собрание законодательства Российской Федерации. 2005. N 30 (часть II). Ст. 3130.

15.Федеральный закон от 22 июля 2005 г. N 118-ФЗ "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" // Собрание законодательства Российской Федерации. 2005. N 30 (часть II). Ст. 3129.

16.Федеральный закон от 29 июля 2004 г. N 98-ФЗ "О коммерческой тайне" // Собрание законодательства Российской Федерации. 2004. N 32. Ст. 3283.

17.Федеральный закон от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" //"Парламентская газета" от 27 мая 2003 г. N 95

18.Федеральный конституционный закон от 28 апреля 1995 г. N 1-ФКЗ "Об арбитражных судах в Российской Федерации"// Российская газета. 1995. 16 мая.

19.Федеральный закон от 9 июля 1999 г. N 154-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" // Собрание законодательства Российской Федерации. 1999. N 28. Ст. 3487.

20.Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. N 395-1 "О банках и банковской деятельности" // Собрание законодательства Российской Федерации. 1996. N 6. С. 492.

21.Закон РФ от 21 июля 1993 г. N 5485-1 "О государственной тайне" // Российская газета. 1993. 21 сентября.

22.Закон РФ от 27 декабря 1991 г. N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" // Российская газета. 1992. 5 марта.

23.Указ Президента РФ от 30 ноября 1995 г. N 1203 "Об утверждении перечня сведений, отнесенных к государственной тайне" // Собрание законодательства Российской Федерации. 1995. N 49. Ст. 4775.

24.Указ Президента РФ от 28 февраля 1995 г. N 221 "О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)"// Российские вести. 1995. 3 марта.

25.Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. N 2270 "О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней" // Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1993. N 5. Ст. 5076.

26.Постановление Правительства РФ от 13 августа 1997 г. N 1009 "Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации" // Собрание законодательства Российской Федерации. 1997. N 33. Ст. 3895.

27.Приказ ГТК РФ от 27 ноября 2003 г. N 1347 "О взимании налога на добавленную стоимость и акцизов" // Таможенные ведомости. 2004. N 2.

28.Приказ главы ФНС России "Об утверждении Регламента формирования и использования программно-информационного комплекса "НДС" при осуществлении контроля за возмещением из бюджета сумм налога на добавленную стоимость при экспорте товаров" // Российская бизнес-газета. 2007. 15 мая.

29.Приказ МНС России и Минфина России от 12 сентября 2001 г. N БГ-3-10/345 и N 74н "О порядке учета процентов, начисленных за несвоевременный возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы налога (сбора), а также процентов, начисленных за несвоевременное возмещение сумм налога на добавленную стоимость" // Налоги. 2001. N 37.

30.Письмо ФНС России от 28 мая 2007 г. N ШТ-6-03/429@ "Об использовании налоговыми органами в контрольной работе писем МНС Республики Беларусь от 7 декабря 2006 г. N 4-3-6/6888 и от 20 марта 2007 г. N 4-3-5/1047" (вместе с письмами МНС Республики Беларусь от 7 декабря 2006 г. N 4-3-6/6888, от 20 марта 2007 г. N 4-3-5/1047).// "Московский бухгалтер", июль 2007 г., N 14

31.Инструкция ЦБ России, ГТК России N 01-23/26541 от 13 октября 1999 г. N 86-И, N 01-23/26541 "О порядке осуществления валютного контроля за поступлением в Российскую Федерацию выручки от экспорта товаров".// Информационно-правовая система "Гарант".

32.Инструкция ЦБ РФ N 19 и ГТК РФ N 01-20/10283 от 12 октября 1993 г. // Информационно-правовая система "Гарант".

Материалы судебной практики

33.Определение Конституционного Суда РФ от 12 мая 2005 г. N 167-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "Сотовая компания" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации"// Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. N 6.

34.Определение Конституционного Суда РФ от 15 февраля 2005 г. N 93-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Тайга-Экс" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 2 статьи 169, абзаца второго пункта 1 и пункта 6 статьи 172 и абзаца третьего пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации" // Конституционное правосудие в странах СНГ и Балтии: Дайджест официальных материалов и публикаций периодической печати. 2005. N 12 (часть 1).

35.Определение Конституционного Суда РФ от 4 ноября 2004 г. N 324-О "По ходатайству Российского союза промышленников и предпринимателей (работодателей) об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 г. N 169-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации" // Собрание законодательства Российской Федерации. 2004. N 48. Ст. 4839.

36.Определение Конституционного Суда РФ от 4 марта 2004 г. N 73-О "По запросу Кемеровского Областного суда о проверке конституционности частей второй и третьей статьи 253 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. N 5.

37.Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. N 169-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. N 6.

38.Определение Конституционного Суда РФ от 4 ноября 2004 г. N 324-О "По ходатайству Российского союза промышленников и предпринимателей (работодателей) об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года N 169-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации" // Собрание законодательства Российской Федерации. 2004. N 48. Ст. 4839.

39.Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2003 г. N 12-П "По делу о проверке конституционности положений статьи 4, пункта 1 статьи 164, пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации и статьи 10 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" в связи с запросами Арбитражного суда Липецкой области, жалобами ООО "Папирус", ОАО "Дальневосточное морское пароходство" и ООО "Коммерческая компания "Балис"" // Российская газета. 2003. N 150.

40.Определение Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. N 329-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Экспорт-Сервис" на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации" // Информационно-правовая система "Гарант".

41.Определение Конституционного Суда РФ от 10 ноября 2002 г. N 313-О "По жалобе гражданки Паутовой Людмилы Ивановны на нарушение ее конституционных прав пунктом 2 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации" // Российская газета. 2003. 4 февраля.

42.Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 г. N 3-П "По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Востокнефтересурс" // Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. N 3.

43.Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. N 138-О. "По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"//"Российская газета от 1 августа 2001 г. N 145

44.Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. N 138-О "По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"" // Вестник ВАС РФ. 2001. N 9.

45.Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 14 февраля 2008 г. N 14 "О внесении дополнений в постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.03.2007 N 17 "О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при пересмотре вступивших в законную силу судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам"// Текст постановления размещен на сайте Высшего Арбитражного Суда РФ в интернете (http://www.arbitr.ru).

46.Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2006. N 12.

47.Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 10 октября 2003 г. N 5 "О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации" // Российская газета. 2003. 2 декабря.

48.Постановление Пленума Верховного Суда РФ N 41 и Пленума ВАС РФ N 9 от 11 июня 1999 г. "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации"//"Экономика и жизнь", июль 1997 г., N 28

49.Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 13 декабря 2005 г. N 10048/05, 10053/05, 9841/05 // Информационно-правовая система "Гарант".

50.Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24 января 2006 г. N КА-А40/2494-05// Информационно-правовая система "Гарант".

51.Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 30 марта 2006 г. N А56-17711/2005. Иск ФГУП о признании недействительным решения ИФНС об отказе в возмещении НДС и об обязании Инспекции возместить заявленную сумму налога удовлетворен, так как представленными в налоговый орган и в суд документами Предприятие подтвердило право на применение льготной ставки 0 процентов по НДС, а также право на налоговые вычеты в связи с осуществлением экспортной операции // Информационно-правовая система "Гарант".

52.Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 15 февраля 2005 г. N КА-А40/394-05// Информационно-правовая система "Гарант".

53.Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 16 августа 2004 г. N А56-3894/04. Иск Предприятия о признании недействительным решения ИМНС об отказе в возмещении НДС по экспортным операциям удовлетворен, так как истец представил в ИМНС полный пакет документов, подтверждающих обоснованность применения ставки 0 процентов // Информационно-правовая система "Гарант".

54.Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 4 октября 2004 г. N А56-37674/03. Иск Предприятия о признании недействительным решения МИ МНС об отказе в возмещении НДС удовлетворен, поскольку материалами дела подтверждается представление Предприятием в налоговый орган полного комплекта предусмотренных НК РФ документов, в том числе выписок банка, подтверждающих поступление валютной выручки на счет комиссионера, а также отчета комиссионера перед Предприятием с переводом международных документов на русский язык // Информационно-правовая система "Гарант".

55.Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 16 августа 2004 г. N А56-3894/04. Иск Предприятия о признании недействительным решения МИ МНС об отказе в возмещении НДС по экспортным операциям удовлетворен, так как истец представил в МИ МНС полный пакет документов, подтверждающих обоснованность применения ставки 0 процентов // текст Постановления предоставлен Федеральным арбитражным судом Северо-Западного округа по договору об информационно-правовом сотрудничестве (Информационно-правовая система "Гарант").

56.Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 25 сентября 2003 г. N А26-1663/03-210// Информационно-правовая система "Гарант".

57.Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 2 июля 2003 г. N А56-36382/02. Заявление Предприятия о признании недействительным решения ИМНС об отказе в возмещении из бюджета НДС по экспортным операциям, об обязании налоговой инспекции возместить НДС путем возврата и начислить проценты за нарушение сроков возврата налога удовлетворено в части возмещения НДС, так как право налогоплательщика на возмещение НДС не связывается с фактическим внесением сумм налога в бюджет поставщиками, которые являются самостоятельными налогоплательщиками. В начислении процентов отказано, поскольку налог подлежит возврату налогоплательщику только по его заявлению, которое в данном случае Предприятием не подано // Информационно-правовая система "Гарант".

58.Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 23 июня 2003 г. N А56-37075/02. Заявление ГУП о признании недействительным решения ИМНС об отказе в возмещении НДС по экспорту удовлетворено, так как ни одной нормой права, определяющей порядок возмещения НДС из бюджета, не установлена в качестве обязательного условия уплата НДС в бюджет поставщиком материальных ресурсов // Информационно-правовая система "Гарант".

59.Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 17 апреля 2002 г. по делу N А56-29281/01 // Информационно-правовая система "Гарант".

60.Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 20 мая 2002 г. N А56-3039/02 "О признании недействительным решения налоговой инспекции и об обязании возместить путем зачета НДС по экспорту в счет недоимки по НДС" // Информационно-правовая система "Гарант".

61.Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 20 мая 2002 г. N А56-3388/02 "О признании недействительным решения налоговой инспекции и об обязании возместить путем зачета НДС по экспорту в счет недоимки по НДС" // Информационно-правовая система "Гарант".

62.Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 16 июля 2002 г. N А56-7159/02. Иск ООО о признании недействительным решения ИМНС о доначислении налогов и сборов, начислении пеней и о привлечении к налоговой ответственности удовлетворен по нескольким эпизодам; в частности признано правомерным приостановление Инспекцией выездной налоговой проверки в связи с проведением встречных проверок поставщиков и покупателей Общества, так как возможность проведения таких проверок предусмотрена НК РФ в случае возникновения необходимости получения информации о деятельности налогоплательщика, связанной с иными лицами // Информационно-правовая система "Гарант".

63.Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 2 марта 2001 г. N А29-6088/00А // Информационно-правовая система "Гарант".

Научная и учебная литература

64.Аналитическая записка по результатам проверок возмещения налога на добавленную стоимость при осуществлении внешнеэкономической деятельности, проведенных в 2004-2005 годах // http://www.taxpravo.ru/legislation/article280830.

65.Бастриков А.А. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость в Российской Федерации: Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2005.

66.Бачило И.Л., Лопатин В.Н., Федоров М.А. Информационное право / Под ред. акад. РАН Б.Н. Топорнина. СПб, Юридический центр Пресс, 2001.

67.Белоусов Д. Бюджет с расходным уклоном // Российская бизнес-газета. 2006. 20 сентября

68.Гудков Ф. Презумпция доброй совести // Российская газета. 2006. N 38 (578). С. 5.

69.Гуев А.Н. Постатейный комментарий к НК Российской Федерации. Часть вторая. Раздел VIII. Главы 25-26. М.: Экзамен, 2005.

70.Налоговое право России: Учебник для вузов. 2-е изд., перераб. / Отв. ред. д.ю.н. проф. Ю.А. Крохина. М.: Норма, 2006.

71.Нерсесянц В.С. Философия права: Учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2006.

72.Когда компанию подозревают в незаконном возмещении НДС // Учет. Налоги. Право. 2007. N 18.

73.Колодина И. Экспортеры под колпаком // Российская бизнес-газета. 2007. 15 мая.

74.Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации: В 3 т. Т. 3. Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации, части третьей / Под ред. Т.Е. Абовой, М.М. Богуславского, А.Г. Светланова. М.: Юрайт-Издат, 2006.

75.Комментарий к НК Российской Федерации / Под ред. Б.Н. Топорнина, Г.А. Гаджиева, Р.Ф. Захаровой. М.: Юристъ, 2005.

76.Комментарий к НК Российской Федерации, части первой (постатейный): Учебное пособие / Сост. С.Д. Шаталов. М.: МЦФЭР, 1999.

77.Кокурина М.А. Налоговой выгоде выставляют оценку: Комментарий к Постановлению Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 // Главная книга: Практический журнал для бухгалтера и руководителя. 2006. N 21 (157).

78.Кудинов О.А. Предпринимательское (хозяйственное) право: Учебное пособие. М.: Историко-торговая корпорация "Дашков и Ко", 2006.

79.Кукол Е. Бизнес уступил Минфину // Российская газета. 2008. 1 марта.

80.Льготы и освобождение от налогов юридических лиц / Под общ. ред. В.В. Семенихина. М.: Эксмо, 2005.

81.Материалы IV Международной научно-практической конференции "Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации". Москва, 13-14 апреля 2007 г. М.: Российская академия правосудия, 2007.

82.Министерство по налогами сборам ведет активную работу по присоединению России к многосторонней Конвенции стран Совета Европы и ОЭСР от 25 января 1988 г. //Время новостей. 2004. N 23

83.Налоговое право России: Учебник для вузов. 2-е изд., перераб. / Отв. ред. д.ю.н. проф. Ю.А. Крохина. М.: Норма, 2006.

84.Налоги и сборы России в вопросах и ответах / Под ред. А.А. Ялбулганова // Информационно-правовая система "Гарант".

85.Перепелкин А.Ю. Налоговая политика - один из оперативных инструментов государства для регулирования экономики // Российский налоговый курьер. 2006. N 20. С. 1.

86.Практическая налоговая энциклопедия. Т. 4. Налог на добавленную стоимость / Под ред. А.В. Брызгалина // Информационно-правовая система "Гарант".

87.Римское частное право: Учебник / Под ред. проф. И.Б. Новицкого и проф. И.С. Перетерского. М: Юриспруденция, 2007.

88.Учет. Налоги. Право // Официальные документы. 2007. N 4.

89.Эпиграф// Экономический еженедельник. 2004. N 22 (472).