**Возмещение экспортного налога на добавленную стоимость**

Елена Павлова, студентка Российской правовой академии, кафедра финансового права

**Введение**

В последнее время широкую известность приобрела так называемая проблема возмещения экспортного налога на добавленную стоимость (далее – НДС). Вызвана она в первую очередь злоупотреблением в этой области. Так, создав несколько юридических лиц, оформив ряд абсолютно фиктивных контрактов, осуществив через банк платежи с несуществующими в реальности денежными средствами, а затем предъявив документы, полученные в результате данных действий, в налоговую инспекцию, руководители названной махинации получали в течение 10 дней [1] денежные средства из федерального бюджета [2].

Установив, что в бюджет от поставщиков материальных ресурсов [3], использованных при изготовлении и реализации экспортной продукции, не поступают денежные средства, которые возмещены экспортерам, и что возмещается намного больше, чем поступает, государство в лице его органов, в том числе и Государственная налоговая служба Российской Федерации (в последствии - Министерство Российской Федерации по налогам и сборам) выработали ряд мер, направленных на борьбу с злоупотреблением в этой области, в частности, одной из таких мер явилось требование налоговых органов о документальном подтверждении сумм НДС, уплаченных поставщикам материальных ресурсов, и дальнейшая проверка того, была ли поставщиком уплачена в бюджет сумма НДС. В случае, если поставщик материальных ресурсов, использованных при изготовлении экспортной продукции, не уплатил в бюджет суммы НДС, то в возмещении экспортеру налоговые органы отказывали, поскольку «в бюджете отсутствует источник их возмещения». Налоговые органы в ряде случаев проверяют всю цепочку покупок и продаж, проверяя на каждом этапе уплату в бюджет сумм НДС и отказывая в возмещении НДС в случае выявления неуплаты. Фактически данная мера выразилась в переносе ответственности за неправомерное или излишнее возмещение из бюджета с ГНС РФ (МНС РФ) на арбитражные суды, поскольку налоговые инспекции стали достаточно часто отказывать в возмещении экспортного НДС, а налогоплательщики соответственно обжаловать подобные отказы в суд. Частично уменьшить количество такого рода отказов позволило введение в НК РФ положение о том, что в случае несвоевременного возмещения налоговыми органами НДС подлежат начислению проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального Банка Российской Федерации (абзац 12 пункта 4 статьи 176 НК РФ).

В настоящий момент наибольшую популярность приобретают отказы налоговых органов в возмещении сумм НДС, уплаченного поставщикам материальных ресурсов, в связи несоответствием представленных документов статье 165 НК РФ (фактический экспорт не подтвержден), а также несоответствие счетов-фактур требованиям пунктов 5 и 6 статьи 169 НК РФ (необоснованность налоговых вычетов). Последнее вызвано наличием пункта 2 статьи 169 НК РФ [4]. Считаем, что в будущем у многих налогоплательщиков в связи с применением этого пункта могут возникнут довольно серьезные проблемы, которые проявят себя скорее по внутреннему НДС (принятому налогоплательщиком к вычету), чем по экспортному, поскольку по последнему налогоплательщика ждет только отказ в возмещении, а при отказе в обоснованности применения налоговых вычетов по внутреннему НДС – соответственно взыскание штрафа, недоимки и пени [5].

За последнее примерно шесть – семь месяцев (статья написана автором, как он сам указывает в марте 2000 г. – Б.Е.) инспекции Министерства РФ по налогам и сборам перестали возвращать экспортерам налог на добавленную стоимость (НДС). Счет идет уже на десятки миллионов долларов. Из-за этого десятки предприятий имеют колоссальные убытки, теряют рынки сбыта, не возвращают кредиты, а то и приходят к банкротству и т.п. В настоящее время арбитражные суды завалены исками к налоговым инспекциям о возмещении НДС, и большинство исков инспекции, как правило, проигрывают. В ходе защиты как до суда, так и в процессе разбирательств налоговые инспекции выдумывают различные предлоги, чтобы не возвращать НДС из бюджета, прикрываются якобы законными основаниями, ссылаясь на действующие нормативные и ненормативные акты (так называемые «акты нормативного характера») налогового законодательства, а также различные акты по валютному регулированию и контролю. Одной из таких надуманных причин невозврата является, к примеру, ссылка налоговых инспекций на то, что у экспортера не закрыт паспорт экспортной сделки [6].

Итак, предметом рассмотрения этой работы является изучение сущности возмещения экспортного НДС, в том числе его составных механизмов (нулевой налоговой ставки, налоговых вычетов, перечня документов, представляемых в обоснование применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов, процедура возмещения, ее сроки, проценты за несвоевременное возмещение и т.д.), причем акцент делается на трудностях в восприятии норм главы 21 НК РФ.

В данной работе используются как Налоговый кодекс Российской Федерации и иные федеральные законы, нормативные правовые акты государственные органов, разъяснения МНС РФ и т.д., так и различные комментарии, мнения специалистов.

Кроме того, используется практика Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа, Арбитражного суда Республики Карелия, а также Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации.

**1. Общая характеристика налога на добавленную стоимость**

В зависимости от формы возложения налогового бремени, пишет Химичева Н.И., налоги могут быть прямыми и косвенными. Косвенное налогообложение отличается от прямых налогов (налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц и т.д.) своей замаскированностью. Налог в этом случае устанавливается в виде надбавки к цене реализуемых товаров, и в результате этого не связан непосредственно с доходом или имуществом фактического плательщика. Закон возлагает юридическую обязанность внесения суммы налога в казну на предприятие, производящее или реализующее товары, оказывающее услуги, за счет выручки. Фактически же бремя уплаты налога возложено на потребителя, который приобретает эти товары (услуги) по ценам, повышенным на сумму косвенного налога. Таким косвенными налогами являются акцизы, НДС, налог с продаж [7].

Иными словами «в уходе» от косвенных налогов у предпринимателей не должно возникать так много желаний, как от прямых. Кроме того, НДС создан таким образом, что его платит в бюджет не непосредственный продавец (как имеет место с налогом с продаж), который продает покупателю, а поставщик, продающий указанному продавцу товары, используемые им либо при изготовлении своих товаров либо для перепродажи. Учитывая, что цепочка перепродаж между предпринимателями обычно довольно длинная, на каждом ее этапе поставщик уплачивает НДС с увеличенной стоимости товара в бюджет.

Налог на добавленную стоимость принято рассматривать как косвенный по своей природе, т.е. налог, который ложится на конечного потребителя. Вместе с тем анализ, проводимый выдающимися мировыми экономистами, позволяет усомниться в однозначности такого подхода. Выводы, которые удалось сделать в ходе этих исследований, сводились к тому, что бремя оборотных налогов все же в конечном итоге делится между потребителями и производителями поровну [8].

Первоначально российское законодательство содержало определение НДС, из которого следовало, что НДС 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 [9]. В принятой 21 главе Налогового кодекса Российской Федерации данное определение отсутствует, полагаем, одной из причин, способствующих этому, явилось то, что Налоговому законодательству РФ вообще несвойственно определение понятий налогов.

Как пишет С.Д. Шаталов, НДС изобретен в 1919 г. в Германии Вильгельмом фон Сименсом в качестве «облагороженного налога с оборота», т.е. в товаре НДС всегда занимает строго определенную процентную долю. Классический налог с оборота в длинной цепочке переделов или перепродаж в полном объеме взимается на каждом этапе, порождая каскадный эффект и приводя к тому, что на каждом следующем этапе налог берется и с суммы налогов, уплаченных на всех предыдущих этапах [10]. Впервые НДС как замена налога с оборота был введен во Франции в 1954 г. Затем он получил распространение странах – членах ЕС [11]. В настоящее время он применяется более чем в 90 государствах.

**2. Применение налоговой ставки 0 процентов**

До введения в действие НК РФ действовал Закон РФ «О налоге на добавленную стоимость» от 06.12.1991 № 1992-1 (далее – Закон «О НДС») и разъясняющие его действие Инструкции Госналогслужбы РФ от 11.10.1995 N 39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость" [12] (далее – Инструкция № 39). Вышеуказанными нормативными правовыми актами такого правового механизма как применение нулевой налоговой ставки предусмотрено не было. Существовало предусмотренное статьей 5 Закона РФ «О НДС» освобождение от уплаты НДС, которое в этой и иных статьях именовалось как льгота [13]. От уплаты НДС освобождались согласно пункту «а» этой статьи экспортируемые товары как собственного производства, так и приобретенные, экспортируемые работы и услуги, а также услуги по транспортировке, погрузке, разгрузке, перегрузке экспортируемых товаров и по транзиту иностранных грузов через территорию Российской Федерации.

Статьей 164 НК РФ (налоговые ставки) выделены 3 вида основных налоговых ставок и 2 расчетных. Одной из основных налоговых ставок является нулевая [14].

Так, пунктом 1 статьи 164 установлено, что налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации:

1) товаров (за исключением нефти, включая стабильный газовый конденсат, природного газа, которые экспортируются на территории государств – участников Содружества Независимых Государств), вывезенных в таможенном режиме экспорта при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ;

2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, указанных в подпункте 1 настоящего пункта;

3) работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию Российской Федерации товаров, помещенных под таможенный режим транзита через указанную территорию;

4) услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

5) работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве;

6) драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации, банкам;

7) товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно - технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей.

8) припасов, вывезенных с территории Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов.

Перечень операций, подлежащих налогообложению по налоговой ставке 0 процентов, является закрытым [15]. Как пишет Брызгалин А.В., общим условием для применения налоговой ставки 0 процентов является подтверждение соответствующего права на ее применение [16].

Применение налоговой ставки 0 процентов является новым налоговым механизмом, основывающимся на положении пункта 9 статьи 165 НК РФ. В соответствии с которым, если по истечении 180 дней, считая с даты выпуска товаров региональными таможенными органами в режиме экспорта или транзита, налогоплательщик не представил в налоговый орган по месту его учета документы (их копии), предусмотренные статьей 165 НК РФ, операции по реализации товаров (выполнению работ, оказанию услуг), вывезенных за пределы таможенной территории в режиме экспорта, подлежат налогообложению по ставкам соответственно 10 процентов или 20 процентов. Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие применение налоговой ставки в размере 0 процентов согласно перечню статьи 165 НК РФ, уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьей 176 НК РФ [17].

Общим для операции, облагаемых по налоговой ставки 0 процентов и операции, освобождаемых от налогообложения, имеют то, что по ним НДС в бюджет не уплачивается. Вместе с тем по операциям, облагаемым по нулевой ставке, суммы (входящего) НДС, уплаченного поставщикам, подлежат вычету (возмещению). А по операциям, освобожденным от налогообложения, суммы (входящего) НДС относятся на себестоимость [18].

Следовательно, применение налоговой ставки 0 процентов налогоплательщику необходимо подтвердить в течение указанных 180 дней путем представления в налоговый орган по месту учета налогоплательщика документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ и отдельной налоговой декларации.

Приказом МНС РФ от 03.07.2002 N БГ-3-03/338 "Об утверждении форм деклараций по налогу на добавленную стоимость", зарегистрированного Минюстом России 19.07.2002 N 3597 [19], утверждена форма декларации по налогу на добавленную стоимость по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов (далее - декларация по НДС по налоговой ставке 0 процентов, отдельная налоговая декларация). Кроме декларации по налоговой ставке 0 процентов существует и общая декларация - декларация по налогу на добавленную стоимость, форма которой утверждена тем же приказом.

**3. Подтверждение права на применения налоговой ставки 0 процентов**

В статье 165 НК РФ приведены перечни документов, которые необходимо представить в налоговые органы предпринимателю – экспортеру для обоснования применения налоговой ставки 0 процентов в течение 180 дней с момента оформления грузовой таможенной декларации региональным таможенным органом.

До введения в действие НК РФ подобный перечень содержался в пункте 22 Инструкции № 39.

В статье 165 НК РФ приведена следующая классификация перечней документов, необходимых для подтверждения налоговой ставки 0 процентов:

1) при реализации товаров, предусмотренных подпунктом 1 и (или) подпунктом 8 пункта 1 статьи 164 НК;

2) при реализации товаров, предусмотренных подпунктом 1 или 8 пункта 1 статьи 164 НК РФ, через комиссионера, поверенного или агента по договору комиссии, договору поручения либо агентскому договору;

3) при реализации товаров, предусмотренных подпунктом 1 пункта 1 статьи 164 НК РФ в счет погашения задолженности Российской Федерации и бывшего СССР или в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам;

4) при реализации работ (услуг), предусмотренных подпунктами 2 и 3 пункта 1 статьи 164 НК РФ;

5) при оказании железными дорогами услуг по перевозке (транспортировке) товаров, помещенных под таможенный режим экспорта и товаров, помещенных под таможенный режим транзита;

6) при оказании услуг, предусмотренных подпунктом 4 пункта 1 статьи 164 НК РФ;

7) при реализации работ (услуг), предусмотренных подпунктом 5 пункта 1 статьи 164 НК РФ НК РФ;

8) при реализации товаров, предусмотренных подпунктом 6 пункта 1 статьи 164 НК РФ.

Перечни документов, предусмотренные статьей 165 НК РФ являются исчерпывающими, т.е. не содержат таких положений как «и т.д.», «иные подобные документы». Иными словами не могут толковаться налоговыми органами расширительно. Вместе с тем утверждения подобного перечня на уровне законодательного акта тем более Налогового кодекса приведет к тому, что таких документов у налогоплательщика - экспортера либо вообще не будет, либо будут, но несколько другие.

Так, показателен следующий пример:

Общество с ограниченной ответственностью "Интертрансэкспедиция" обратилось в Арбитражный суд Калининградской области с иском о признании недействительными решений Инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Центральному району города Калининграда (далее - налоговая инспекция) от 18.09.2001 N 456, от 18.09.2001 N 457, от 19.09.2001 N 460 и от 20.09.2001 N 462.

Решением суда от 26.11.2001 исковые требования удовлетворены.

В апелляционной инстанции дело не рассматривалось.

В кассационной жалобе налоговая инспекция, указывая на неправильное применение судом положений Налогового кодекса Российской Федерации, просит отменить принятый судебный акт и отказать в иске.

Законность обжалуемого решения суда проверена в кассационном порядке.

Как усматривается из материалов дела, налоговая инспекция провела камеральные проверки представленных истцом деклараций по НДС за ноябрь - декабрь 2000 года и февраль - март 2001 года, о чем составлены соответствующие акты. По результатам проверок приняты решения от 18.09.2001 N 456, от 18.09.2001 N 457, от 19.09.2001 N 460 и от 20.09.2001 N 462, которыми Обществу доначислен НДС, начислены пени и штрафы на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

Кроме того, в решениях от 19.09.2001 N 460 и от 20.09.2001 N 462 (декларации за ноябрь и декабрь 2000 года) Обществу доначислен НДС в связи с тем, что истцом не представлены копии грузовых таможенных деклараций.

В соответствии с подпунктом "к" пункта 10 Инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации от 11.10.95 N 39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость" не облагаются налогом обороты по реализации работ и услуг российскими налогоплательщиками, осуществляющими транспортировку, погрузку, выгрузку, перегрузку, складирование импортных грузов в части работ и услуг, включенных в таможенную стоимость ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации товаров. В обоснование права на указанную льготу по налогу в налоговые органы представляются контракт на выполнение работ и услуг, выписка банка, подтверждающая поступление выручки за выполненные работы или оказанные услуги на счет российского налогоплательщика, копии международных транспортных или товаросопроводительных документов или любых иных документов, а также копии таможенных документов, подтверждающих ввоз на таможенную территорию Российской Федерации обслуживаемых товаров.

Все необходимые документы, за исключением копий некоторых грузовых таможенных деклараций, были представлены в налоговый орган и суду первой инстанции при рассмотрении дела.

Судом первой инстанции представленный перевозчиком комплект документов признан достаточным для подтверждения факта перевозки импортных грузов. Суд также правильно указал на то, что непредставление истцом таможенных документов, подтверждающих таможенную стоимость перевезенных грузов, не может служить основанием для начисления НДС со стоимости доставки товаров до таможенной границы Российской Федерации, поскольку требование Инструкции о представлении перевозчиком в налоговый орган грузовой таможенной декларации противоречит таможенному законодательству, в том числе приказу Государственного таможенного комитета Российской Федерации от 05.01.94 N 1.

Кассационная инстанция согласна с данным выводом суда первой инстанции.

Действительно, подпунктом 3 пункта 4 статьи 165 НК РФ установлено, что при реализации услуг, предусмотренных подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов в налоговые органы представляется среди прочих документов грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в таможенном режиме экспорта или транзита, и пограничного таможенного органа, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации. Вместе с тем при оказании аналогичных услуг железными дорогами достаточно представления копии единых международных перевозочных документов, определяющих маршрут перевозки с указанием страны назначения и отметками о перевозе товаров в режиме "экспорт товаров" либо "транзит товаров". Установление законодателем различных условий применения перевозчиками, оказывающими одинаковые услуги, одной и той же льготы нарушает принцип всеобщности и равенства налогообложения, предусмотренный статьей 3 НК РФ.

В таможенном законодательстве, регулирующем порядок декларирования экспортируемых товаров, не произошло изменений в связи с введением в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и возложением на перевозчиков обязанности представлять в налоговые органы грузовые таможенные декларации на экспортируемые товары для подтверждения права на льготу по налогу на добавленную стоимость.

В письме Государственного таможенного комитета Российской Федерации от 15.03.2001 N 01-06/9778 указано, что "в связи с вступлением в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации в таможенные органы Российской Федерации поступают многочисленные обращения от организаций, выполняющих работы (услуги) по сопровождению, транспортировке и перегрузке экспортируемых за пределы Российской Федерации и импортируемых в Российскую Федерацию товаров и подобные работы (услуги), а также работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенные режимы переработки товаров на таможенной территории и под таможенным контролем, содержащие просьбу получения у таможенных органов таможенных деклараций (копий) для последующего представления в налоговые органы Российской Федерации в целях подтверждения их права на получение возмещения при налогообложении по ставке "0" процентов".

Однако в письме разъяснено, что "в соответствии со статьей 16 Таможенного кодекса Российской Федерации информация, представленная в таможенной декларации, является конфиденциальной, а также может составлять государственную, коммерческую, банковскую и иную охраняемую законом тайну, подлежит использованию исключительно в таможенных целях и не должна передаваться третьим лицам.

В соответствии с приказом ГТК России от 28.11.94 N 624 "Об утверждении временных правил приема, регистрации, хранения ГТД" и распоряжением ГТК России от 21.02.2000 N 01-99/245 "О распределении листов грузовой таможенной декларации", таможенными органами выдается только возвратный экземпляр грузовой таможенной декларации уполномоченному лицу декларанта либо представителю лица, обладающего полномочиями в отношении декларируемых товаров.

Следовательно, таможенные органы Российской Федерации не имеют права выдавать таможенные декларации (копии) лицам, не являющимся уполномоченными лицами декларанта либо не обладающим достаточными полномочиями в отношении декларируемых товаров.

Таким образом, грузовая таможенная декларация (ее копия) в одном экземпляре находится только у декларанта. Перевозчик не может получить такую декларацию в порядке, установленном законодательством, а следовательно, по не зависящим от него причинам не может представить ее в налоговый орган для подтверждения права на налоговую льготу и налоговые вычеты, то есть не может пользоваться предоставленной ему положениями статей 21 и 164 НК РФ льготой при фактическом оказании услуг по перевозке экспортируемых и импортируемых товаров. Однако право перевозчика на получение льготы, предоставленной ему законодательством, не может быть поставлено в зависимость от воли третьих лиц, имеющих ГТД. Из материалов настоящего дела видно, что не все декларанты дают согласие на выдачу копии этого документа перевозчику, ссылаясь на утрату ГТД, передачу декларации в налоговые органы, а также на другие причины.

В соответствии со статьей 56 НК РФ льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере.

Льгота в виде налогообложения по ставке 0 процентов выручки от реализации услуг по транспортировке экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров предусмотрена для всех российских перевозчиков. Следовательно, исходя из принципа всеобщности и равенства налогообложения условия применения указанной льготы должны быть одинаковыми для всех перевозчиков.

Учитывая изложенное, кассационная инстанция считает, что до приведения таможенного законодательства в соответствие с требованиями Налогового кодекса Российской Федерации либо до внесения изменений в пункт 4 статьи 165 НК РФ установленная пунктом 4 статьи 165 НК РФ обязанность перевозчиков (за исключением железных дорог) представлять грузовую таможенную декларацию не обеспечена на законодательном уровне, а потому невыполнима. В связи с этим, по мнению кассационной инстанции, налогоплательщик вправе представить другие доказательства в обоснование льготного налогообложения, бесспорно подтверждающих оказание услуг по перевозке именно экспортируемых товаров. Иной подход к применению положений подпункта 2 пункта 1 статьи 164 и пункта 4 статьи 165 НК РФ нарушает установленное Налоговым кодексом Российской Федерации право налогоплательщика на налоговую льготу и приводит к невозможности ее использования перевозчиком.

В материалах данного дела имеются бесспорные доказательства того, что Общество в 2001 году оказывало услуги по перевозке импортируемых и экспортируемых товаров под контролем таможенных органов Российской Федерации, - свидетельства о доставке груза под таможенным контролем, международные автотранспортные накладные (CMR), пятый лист Карнет тира и т.д.

Судом установлено и материалами дела подтверждается факт оплаты экспортируемых услуг путем зачета встречных требований. Вместе с тем срок действия разрешения Центрального банка Российской Федерации от 08.07.99 N 12-41-0087/99Н на незачисление валютной выручки при совершении экспортных операций на момент подачи налоговых расчетов истек. Новое разрешение на совершение данных действий получено только в ноябре 2001 года вследствие отказа налогового органа выдать Обществу необходимые документы для направления в Департамент валютного контроля Банка России.

Налоговая инспекция при проведении проверки отказала в принятии данных доказательств, указав на факт несоблюдения истцом порядка проведения валютных операций (подпункта 2 пункта 4 статьи 165 НК РФ).

Вместе с тем анализ норм Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" и статей 39, 140 и 153 НК РФ позволяет сделать вывод, что в налоговом законодательстве нет запрета или ограничения на предусмотренное статьей 410 Гражданского кодекса Российской Федерации прекращение обязательства зачетом.

Нормой подпункта 2 пункта 4 статьи 165 НК РФ предусмотрена возможность отсутствия выписки банка в подтверждение зачисления валютной выручки. Само разрешение Центрального банка Российской Федерации подтверждает соответствие действий экспортера (импортера) нормам валютного законодательства.

Таким образом, оснований для доначисления НДС и отказа в применении льготы по причине отсутствия на момент подачи налоговых деклараций разрешения органа валютного контроля на незачисление валютной выручки на его счета в Люблинском филиале акционерного коммерческого банка "Московский индустриальный банк" в связи с проведением взаимозачетов не имеется. Более того, такое разрешение впоследствии получено и находится в материалах дела (л.д. 4 - 10, том 2). Поэтому суд кассационной инстанции считает правомерным в данном случае применение истцом льготы по налогу на добавленную стоимость по экспортируемым товарам при расчете путем взаимозачета задолженностей.

(Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 26.03.2002 N 5616) [20]

Таким образом, представление налогоплательщиком документов согласно перечням документов, предусмотренным статьей 165 НК РФ, являются достаточным условием для обоснования применения налоговой ставки 0 процентов (налоговые органы не вправе требовать для подтверждения налогоплательщиком применения налоговой ставки 0 процентов иных документов, не указанных в статье 165 НК РФ, в случае представления налогоплательщиком документов, указанных в данной статье), но в то же время не является необходимым (т.е. налогоплательщик в случае отсутствия у него документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, в силу того, что либо действующим законодательством не предусмотрено оформление таких документов либо отсутствие возможности составить указанные документы, налогоплательщик вправе представить в налоговые органы иные документы достоверно свидетельствующие о фактическом вывозе товара за пределы таможенной территории Российской Федерации).

Безусловно, статья 165 НК РФ направлена на предупреждение нарушений налоговыми органами прав налогоплательщика, на недопустимость требований со стороны налоговых органов излишнего количества документов в подтверждение применения налоговой ставки 0 процентов.

В связи с возникающими проблемами у налогоплательщиков в случае отсутствия документов, указанных в статье 165 НК РФ, считаем необходимым дополнить статью 165 НК РФ пунктом следующего содержания: «В случае отсутствия у налогоплательщика документов, указанных в пунктах 1-8 настоящей статьи, налогоплательщик вправе представить в налоговый орган и иные документы, достоверно свидетельствующие о фактическом вывозе товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации и поступлении налогоплательщику валютной выручки любыми допустимым законодательством Российской Федерации способом.» Вышеуказанное постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа применительно к предложенному выше дополнению статьи 165 НК РФ новым пунктом, по нашему мнению, показательно.

В первоначальной редакции НК РФ, которая так и не вступила в силу, было предусмотрено, что документов, предусмотренных в статье 165 НК, достаточно для подтверждения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов. В пунктах 1 и 3 статьи 172 НК РФ в первой редакции предусмотрено, что налоговые вычеты производятся только на основании документов, предусмотренных в статье 165 НК РФ. Между тем ни каким умозрительным путем суммы налоговых вычетов (под которым мы в данном случае понимаем суммы налога, уплаченного поставщикам материальных ресурсов), невозможно вывести из тех документов, которые приведены в статье 165 НК РФ. В связи с этим внесены изменения и в пункт 1 статьи 172 НК РФ и положение о том, что требования о полной уплате поставщикам суммы налога, наличие счетов-фактур и принятие на учет материальных ресурсов применяется и к налоговым вычетам, относящихся к экспортным товарам [21]. Однако в действующей редакции статьи 165 НК РФ осталось то, что для подтверждения применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов достаточно представления указанных в ней документов. Подобные положения остались и в других статьях НК РФ, в том числе и статье 176 НК РФ.

**4. Понятие налоговых вычетов**

Термин «налоговые вычеты» является новеллой налогового законодательства РФ. Ранее в ряде подзаконных актов, в частности, инструкций ГНС РФ, использовалось выражение «принимается к вычету».

Введя новое в российское законодательстве понятие «налоговый вычет» законодатель отказался определить его. Поэтому возникает много вопросов с применением данного понятия.

Следует учитывать, что в главе 23 НК РФ тоже говорится о налоговых вычетах, однако порядок их применения несколько иной (полагаем, что и сущность у них иная), чем у НДС. Так, согласно пункту 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога (в данном случае – НДС), исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ на установленные статьей 171 НК РФ налоговые вычеты. Между тем при применении налога на доходы физических лиц абзацем 1 пункта 3 статьи 210 НК РФ установлено, что для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 НК РФ, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 - 221 НК РФ. Следовательно, налоговые вычеты, предусмотренные 23 главой НК РФ представляют собой нечто похожее на расходы у налога на прибыль организаций, чем на налоговые вычеты 21 главы НК РФ.

По нашему мнению, с учетом различных пониманий налоговых вычетов, а также то, что в статьях главы 21 НК РФ в понятие налоговых вычетов вкладывается различное содержание можно предложить следующие определения понятия «налоговый вычет»:

- в широком понимании этого термина налоговый вычет представляет собой особую процедуру уменьшения налога, подлежащего уплате в бюджет, на строго установленные НК РФ суммы. Аналогичное по сути определение, но понятия «применения налоговых вычетов» приведено Брызгалиным А.В. [22]: Применение налоговых вычетов, по его мнению, есть уменьшение общей суммы налога, исчисленной по налогооблагаемым операциям, на суммы НДС, предъявленные поставщиками товаров (работ, услуг) или уплаченные налогоплательщиками по иным основаниям (например, с авансов, штрафов и т.п.);

- в узком смысле налоговый вычет представляет собой сумму, на которую подлежит уменьшению налог, подлежащий уплате в бюджет.

- и наконец, налоговый вычет означает сумму НДС, подлежащую возмещению путем возврата или зачета. Следует учитывать, что такое понимание налоговых вычетов возможно только при возмещении НДС.

Возможно условно классифицировать налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 (и статьей 172) НК РФ на основные и производные налоговые вычеты.

Основными налоговыми вычетами, по нашему мнению, являются суммы НДС, предусмотренные пунктом 2 статьи 171 НК РФ. Налоговыми вычетами являются суммы НДС, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории в отношении:

1) товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 НК РФ;

2) товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Пункт 2 статьи 171 НК РФ в отношении операций по реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта за пределы таможенной территории Российской Федерации, и представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, следует рассматривать одновременно с пунктом 3 статьи 172 НК РФ, поскольку в статье 173 НК РФ упоминаются налоговые вычеты, предусмотренные пунктом 3 статьи 172 НК РФ. Однако при прочтении пункта 3 статьи 172 НК РФ видно, что никакие налоговые вычеты им не предусмотрены. В соответствии с пунктом 3 статьи 172 НК РФ вычеты сумм НДС, предусмотренных статьей 171 НК РФ, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 статьи 164 НК РФ, производятся только при представлении в налоговые органы соответствующих документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ. Безусловно, что в пункте 3 статьи 172 идет речь о налоговых вычетах, предусмотренных пунктом 2 статьи 171 НК РФ, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по нулевой налоговой ставке.

Названные налоговые вычеты в силу исторических причин, упоминаемых ранее, получили название как суммы НДС, уплаченного поставщикам материальных ресурсов, использованных при производстве и реализации экспортной продукции.

**5. Порядок применения налоговых вычетов**

Брызгалин А.В. выделяет в качестве условий для принятия сумм налога к вычету (возмещению) [23] выделяет следующие общие условия:

1) факт оплаты товаров (работ, услуг) (по товарам, ввезенным на таможенную территорию РФ – фактическая уплата НДС при ввозе);

2) приобретение товаров (работ, услуг) для использования при осуществлении деятельности, подлежащей обложению НДС;

3) наличие счетов-фактур;

4) принятие приобретенных товаров (работ, услуг) на учет.

В качестве специального условия по экспортным операциям реализации товаров (работ, услуг) заключается в том, что данные вычеты осуществляются только после подтверждения совершения данных операций. [24]

Порядок подтверждения права на применения налоговых вычетов в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), налогообложение которых производится по нулевой налоговой ставке, включает в себя представление в налоговые органы следующих документов:

отдельной налоговой декларации (как упоминалась ранее, эта декларация именуется как декларация по НДС по налоговой ставке 0 процентов);

документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ;

счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком (экспортером) товаров (работ, услуг), которые использованы экспортером при изготовлении, приобретении экспортной продукции; [25]

документов, подтверждающих фактическую уплату экспортером сумм НДС поставщикам материальных ресурсов, которыми могут быть платежные поручения, выписки банка, письма о проведении взаимозачетов, векселя, чеки иные платежные документы [26]. Наибольшую симпатию со стороны налоговых органов вызывают платежные поручения экспортера о перечислении денежных средств своим поставщикам. Наименьшую - письма о проведении взаимозачетов, к которым они требуют акты о проведении взаимозачетов, составленные после проведения зачета.

Письмом МНС РФ от 8 декабря 1999 г. N АП-6-03/984@ «Об упорядочении возмещения (зачета) НДС по экспортным поставкам» [27] установлено, что согласно Закону Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" при отсутствии у покупателя (организации - экспортера) документального подтверждения о фактически уплаченных суммах налога поставщикам за материальные ресурсы (работы, услуги), стоимость которых относится на издержки производства и обращения, право на возмещение (зачет) указанного налога не имеется [28].

В связи с этим, а также предоставленными налоговым органам правами статьей 31 части первой Налогового кодекса Российской Федерации для обоснования права организации - экспортера на возмещение (зачет) сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных поставщикам за приобретенные материальные ресурсы (работы, услуги), в налоговые органы представляются также следующие документы:

- договор (заверенная копия договора) купли-продажи материальных ресурсов, товаров, оказания услуг и выполнения работ между организацией - экспортером и организациями - поставщиками материальных ресурсов, товаров (работ, услуг), используемых для перепродажи, а также производства и реализации товаров (работ, услуг), поставляемых на экспорт;

- платежные поручения организации - экспортера российскому банку, в котором открыт зарегистрированный в налоговых органах счет организации - экспортера, о перечислении с его счета поставщику средств за поставленные товары (работы, услуги), включая суммы налога на добавленную стоимость, в соответствии с представленными договорами купли - продажи материальных ресурсов, товаров (работ, услуг). При этом должен быть обеспечен контроль за соответствием вышеуказанных сумм суммам налога, предъявляемым организацией - экспортером к возврату после совершения реального факта экспорта товара (работ, услуг);

- выписки банка, подтверждающие списание с расчетного счета организации - экспортера поставщику указанных средств за поставленные товары (работы, услуги), включая суммы налога на добавленную стоимость;

- наличие зарегистрированных в журнале учета счетов-фактур и в книге покупок у экспортера первых экземпляров счетов-фактур по приобретенным материальным ресурсам от поставщиков с указанием уплаченных сумм налога на добавленную стоимость.

Формально указанное письмо отменено письмом МНС РФ от 22.02.2001 N ВГ-6-03/158@ [29], однако налоговые органы продолжают требовать указанные документы в соответствии со статьями 31, 88, 93 НК РФ в течение 5 дней с момента получения такого требования.

Принимая во внимание тот факт, что подбор документов, подтверждающих фактическую уплату НДС поставщикам материальных ресурсов, является довольно трудоемкой задачей письмом МНС РФ от 27 ноября 2000 г. N ВГ-6-03/899@ введена упрощенная процедура подтверждения права на применение налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов для традиционных экспортеров. В названном письме указано, что Министерство Российской Федерации по налогам и сборам рассмотрело многочисленные обращения с мест крупнейших предприятий - экспортеров Российской Федерации, отнесенных в соответствии с перечнями, представленными управлениями МНС России по субъектам Российской Федерации, к традиционным экспортерам, и сообщает.

При рассмотрении вопроса правомерности предоставления экспортной льготы и подтверждения возврата входного налога на добавленную стоимость традиционным экспортерам, реализующим в страны дальнего зарубежья продукцию собственного производства (в том числе через комиссионеров), в качестве обоснования права на возмещение (зачет) сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных поставщикам материальных ресурсов, использованных при производстве и реализации экспортной продукции, а также экспортной льготы указанные экспортеры могут представлять в налоговые органы заверенные руководителем предприятия и главным бухгалтером реестры соответствующих документов (договоры купли-продажи (мены) с поставщиками, грузовые таможенные декларации, платежные поручения, выписки банка и т.д.).

МНС России считает целесообразным срок принятия решений по результатам проводимых камеральных проверок обоснованности возврата сумм налога на добавленную стоимость налоговыми органами по указанным предприятиям сократить с трех месяцев до одного месяца.

Первичные документы, обосновывающие возврат входного налога на добавленную стоимость и предоставление экспортной льготы, могут запрашиваться налоговыми органами при последующих контрольных мероприятиях.

Требования к традиционным экспортерам введены письмом от 17 июля 2000 г. N ФС-6-29/534@.

Так, к традиционным предприятиям - экспортерам относятся предприятия, производящие собственную продукции и закупающие продукцию непосредственно у предприятий - производителей, удовлетворяющие следующим условиям:

1. Предприятия, производящие собственную продукцию:

- поставляют в страны дальнего зарубежья (в том числе по договорам комиссии, поручения) продукцию собственного производства (традиционные энергоносители, металл, лес, бумагу, а также продукцию, производимую военно-промышленными и авиационно-промышленными предприятиями);

- работают не менее 3 лет на внешнеэкономическом рынке;

- не имеют существенных замечаний со стороны налоговых и правоохранительных органов;

- соблюдают стабильность номенклатуры экспортируемой продукции;

- имеют собственные основные средства производственного назначения (указать стоимость основных средств производственного назначения с учетом амортизации);

- работают с постоянными инопокупателями и российскими поставщиками.

2. Предприятия, закупающие продукцию непосредственно у предприятий - производителей:

- имеют объемы экспортных поставок в размере не менее 100 тыс. долларов в месяц;

- работают на внешнеэкономическом рынке не менее 5 лет;

- не имеют существенных замечаний со стороны налоговых и правоохранительных органов;

- соблюдают стабильность номенклатуры поставляемой на экспорт продукции;

- закупают продукцию для последующей реализации на экспорт у постоянных российских поставщиков;

- поставляют продукцию постоянным инопокупателям;

- не используют в качестве оплаты поставщикам кредиты иностранных банков.

В пункте 29 заявления Правительства РФ, Центральный Банк РФ "Об экономической политике на 2001 год и некоторых аспектах стратегии на среднесрочную перспективу" (одобрено на заседании Совета директоров ЦБ РФ 06.04.2001, на заседании Правительства РФ 13.04.2001) [30] Правительство РФ берет на себя ряд обязательств, в том числе в том, что Правительство Российской Федерации осуществит ряд дополнительных мер, направленных на совершенствование налогового администрирования, включая сокращение в 2001 году до 2 месяцев срока возмещения НДС традиционным экспортерам.

**6. Счета-фактуры как основание принятия НДС к вычету (возмещению)**

Отдельным вопросом, требующим детального рассмотрения, являются так называемые суммы налога, предъявляемые продавцом покупателю, в общем, и счета-фактуры как внешнее проявление и закрепление указанных сумм налога, в частности.

Статьей 168 НК РФ установлено следующее:

1) при реализации товаров (работ, услуг) продавцом дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму налога.

Хотя статья и носит название «сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю», но в тексте статьи «продавец» уже именуется «налогоплательщиком». Считаем, что более правильным будет использовать термин «продавец» вместо налогоплательщик, поскольку термин «налогоплательщик» носит более абстрактный (общий) характер, чем «продавец». При этом следует учитывать, что «продавец» в налоговом законодательстве может соответствовать и «арендодателю», «подрядчику», «комиссионеру» и т.д. в гражданском законодательстве, т.е. стороне в договоре, которая непосредственно оказывает услуги, выполняет работы, передает товар.

2) сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю товаров (работ, услуг), исчисляется по каждому виду этих товаров (работ, услуг) как соответствующая налоговой ставке процентная доля указанных в пункте 1 статьи 168 НК РФ цен (тарифов).

3) при реализации товаров (работ, услуг) выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).

4) в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и в счетах-фактурах, соответствующая сумма налога выделяется отдельной строкой. В счете-фактуре указанная сумма выделяется в силу положений статьи 169 НК и поэтому не нуждается в закреплении в пункте 4 статьи 168 НК РФ. Кроме того, неуказание суммы налога, предъявленного покупателем продавцу, в силу пункта 2 статьи 169 НК РФ безусловно приводит к невозможности принято указанную сумму налога к вычету. О том, что указанную сумму нельзя было принимать к вычету из-за нарушений положений статьи 169 НК РФ обычно становится известно налогоплательщику только после налоговой проверки, что влечет за собой взыскания пени, недоимки и штрафа.

5) При реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), а также при освобождении налогоплательщика в соответствии со статьей 145 настоящего Кодекса от исполнения обязанностей налогоплательщика расчетные документы, первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)". Подобные операции представляют собой некоторую сложность для бухгалтерского учета, поскольку очень часто в бухгалтерском учете сумма НДС при раздельном учете в силу пункта 6 статьи 166 НК РФ исчисляется как процентная доля стоимости материальных ресурсов, использованных при изготовлении и реализации экспортной продукции.

В частности, в Постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 16.04.2002 N 5478 указано следующее.

Открытое акционерное общество "Полигран" обратилось в Арбитражный суд Тверской области с иском о признании недействительным решения Управления Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Тверской области от 16.08.2001 N 05-14к/7 об отказе в возмещении из бюджета 6009000 руб. налога на добавленную стоимость за апрель 2001 года, а также от обязании Управления возместить Обществу указанную сумму налога из бюджета.

Решением суда от 21.11.2001 исковые требования удовлетворены.

Постановлением апелляционной инстанции от 16.01.2002 решение суда первой инстанции отменено в части возмещения из бюджета 2001000 руб. НДС. В остальной части решение суда оставлено без изменения. <...>

В соответствии со статьей 2 Федерального закона "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах", подпунктом "у" пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" медицинская техника в 2001 году освобождалась от НДС. Таким образом, поставщик глюкометров - ООО "Кварк-М" неправомерно, в нарушение пункта 5 статьи 149, пункта 5 статьи 168 НК РФ выставило истцу счет-фактуру на оплату товара с учетом налога на добавленную стоимость, а Общество - оплатило НДС своему поставщику.

Суд апелляционной инстанции правильно указал на то, что истец должен был отказаться от уплаты НДС при поставке ему глюкометров или включить его в стоимость продукции.

В связи с изложенным суд апелляционной инстанции обоснованно указал на отсутствие у Общества права на возмещение НДС, уплаченного поставщику в нарушение действующего налогового законодательства.

Между тем, Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа оставил без внимание положение пункта 5 статьи 173 НК РФ, которым предусмотрено, что сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога: (в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

1) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;

2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

С введение в действие НК РФ в силу прямого указания пункта 2 статьи 169 НК РФ значительно изменились последствия нарушения правил составления счетов-фактур, которым установлено, что счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5 и 6 статьи 169 НК РФ, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению. Невыполнение требований к счету-фактуре, не предусмотренных пунктами 5 и 6 настоящей статьи, не может являться основанием для отказа принять к вычету суммы налога, предъявленные продавцом.

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя.

До введения в действия ФЗ «О внесении изменений в НК РФ» 29.05.2002 существовало также требование о заверении счета-фактуры печатью организации – продавца, выставляющего счет-фактуру [31].

Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 N 914 (ред. от 15.03.2001) утверждены Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость. [32] В названном постановлении в качестве приложения № 1 приведена форма счета-фактуры и утверждены «состав показателей счета-фактуры», т.е. порядок его заполнения.

До вступления в силу указанного постановления действовало постановление Правительства Российской Федерации от 29 июля 1996 г. N 914 "Об утверждении Порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость" [33].

**7. Непосредственное возмещение НДС, предусмотренное статьей 176 НК РФ**

Брызгалиным А.В. предложена классификация процедур возмещения сумм НДС в зависимости от основания их возникновения на общий и особенный порядок. Полагаем, что с такой классификацией процедур возмещения стоит согласится, однако наименование этих порядков, полагаем, не совсем соответствует действительности. По нашему мнению, их следует именовать как возмещение НДС по внутренним операциям (у Брызгалина А.В. – общий порядок возмещения сумм НДС), и возмещение НДС по экспортным операциям (у Брызгалина А.В.– специальный порядок возмещения сумм НДС). Первому посвящены пункты 1-3 статьи 176 НК РФ, последнему только пункт 4 той же статьи.

Право налогоплательщика на возмещение сумм НДС по внутренним операциям возникает согласно статье 173 НК РФ в случае если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 146 НК РФ, подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьей 176 НК РФ, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Одновременно пунктом 1 статьи 176 НК РФ предусмотрено, что в случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 - 2 пункта 1 статьи 146 НК РФ, то полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в соответствии с положениями статьи 176 НК РФ.

При этом одно из основных отличий между внутренним возмещением и экспортным заключается в том, что при внутреннем возмещении возмещаемая сумма НДС подлежит возврату налогоплательщику по его письменному заявлению по истечению трех календарных месяцев, следующих за налоговым периодом, в котором образовалось превышение суммы налоговых вычетов над суммами НДС, подлежащими уплате в бюджет (абзац 1 пункта 3 статьи 176 НК РФ). В свою очередь экспортное возмещение путем возврата осуществляется налоговым органом не позднее трех месяцев со дня подачи отдельной налоговой декларации и документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, принимается решение о возврате суммы, подлежащей возмещению, из федерального бюджета и направляет это решение на исполнение в соответствующий орган федерального казначейства (абзац 10 пункта 4 статьи 176 НК РФ).

Таким образом, экспортное возмещение производится и без подачи налогоплательщиком соответствующего заявления на возврат сумм НДС (на что непосредственно указал Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа в постановлении от 17.06.2002 N А56-32978/01). Налоговый орган сам по собственной инициативе принимает решение о возмещении из федерального бюджета суммы экспортного НДС.

Пунктом 4 статьи 176 НК РФ предусмотрено возмещение экспортного НДС путем зачета. Сложность заключается в том, что на практике налоговые органы нередко рассматривают отдельную налоговую декларацию и документы, предусмотренные в статье 165 НК РФ, в течение всего трехмесячного срока, принимая решение о возврате или об его отказе в последние дни указанного срока. В связи с этим, а также тем, что в силу пункта 4 статьи 176 НК РФ решение о возврате сумм экспортного НДС должно быть принято налоговым органом не позднее трехмесячного срока со дня подачи декларации по НДС по налоговой ставке 0 процентов и документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, возмещение путем зачета в практике практически не применяется. О возмещении путем зачета может идти речь только по отношении традиционных экспортеров, требования к которым указаны в письме от 17 июля 2000 г. N ФС-6-29/534@, срок для которых сокращен до 1 – 2 месяцев.

В своей практике нам не приходилось сталкиваться с традиционными экспортерами. О них нам известно только то, что в настоящее время в Российской Федерации традиционных экспортеров существует весьма ограниченное количество, поскольку «отсутствие существенных замечаний со стороны налоговых или правоохранительных органов» можно толковать довольно расширительно. А споры налогоплательщика и налогового органа о признании за первым статуса традиционного экспортера арбитражным судам неподведомственны. Возможно в будущем статус традиционного экспортера будет закреплен в Налоговом кодексе Российской Федерации и будет существовать наряду со статьей 145 НК РФ, предусмотревшей освобождение от уплаты НДС. Хотя можно придать данным положениям и более общий характер, включив их в 1 часть НК РФ. В данном случае будет идти речь об освобождение от обязанности налогоплательщика готовить копии документов для камеральной проверки налоговых органов, поставившей в безвыходное положение не одно предприятие.

Прежде чем переходить к рассмотрению непосредственно самой процедуры экспортного возмещения необходимо обозначить, какие суммы подлежат возмещению, поскольку редакция абзаца 1 пункта 4 статьи 176 НК РФ оставляет желать всего лучшего даже после внесения в нее редакционных изменений Федеральным законом от 29.05.2002 N 57-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации" [34]. Большинство правоприменителей, в том числе судей, юристов, аудиторов и т.д., не вникая в суть этой статьи, продолжают пользоваться практикой и соответственно пониманием, сложившимся на основании Закона РФ «О НДС» и Инструкции № 39.

Так, согласно абзацу 1 пункта 4 статьи 176 НК РФ суммы, предусмотренные статьей 171 НК РФ, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных подпунктами 1 - 6 и 8 пункта 1 статьи 164 НК РФ, а также суммы налога, исчисленные и уплаченные в соответствии с пунктом 6 статьи 166 НК РФ, подлежат возмещению путем зачета (возврата) на основании отдельной налоговой декларации, указанной в пункте 6 статьи 164 НК РФ, и документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ.

Статьей 171 НК РФ, как уже ранее указывалось, предусмотрены налоговые вычеты и частично порядок их применения. А согласно пункту 6 статьи 166 НК РФ сумма налога по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемых в соответствии с пунктом 1 статьи 164 НК РФ по налоговой ставке 0 процентов, исчисляется отдельно по каждой такой операции в соответствии с порядком, установленным пунктом 1 статьи 166 НК РФ [35]. Пункт 1 статьи 166 НК РФ также ответа на вопрос какие суммы подлежат возмещению не содержит.

Анализ норм главы 21 НК РФ позволяет установить, что ссылка в пункте 4 статьи 176 НК РФ на статью 171 НК РФ не совсем корректна в связи с чем можно согласится с мнением Гуева А.Н., что в абзаце 1 пункта 4 статьи 176 НК РФ имеется опечатка: нужно было ссылаться, по его мнению, напрямую не на статью 171 НК РФ (там нет непосредственного упоминания о суммах, связанных с операциями по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 статьи 164 НК РФ), а на пункт 3 статьи 172 НК РФ (где сказано, что речь идет о вычетах сумм НДС, предусмотренных статьей 171 НК РФ в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 статьи 164 НК РФ [36].

Ссылка в пункте 4 статьи 176 НК РФ на пункт 6 статьи 166 НК РФ подразумевает скорее всего суммы, уплаченные в порядке пункта 9 статьи 165 НК РФ, т.е. при непредставлении документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, в течение 180 дней с момента оформления региональными таможенными органами таможенными органами грузовой таможенной декларации, а также на суммы НДС, уплаченного с авансов.

Ссылка в пункте 4 статьи 176 НК РФ на суммы, предусмотренные статьей 171 НК, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемым по налоговой ставке 0 процентов означает именно ссылку на положение абзаца 2 пункта 2 статьи 173 НК РФ. Согласно которому превышение сумм налоговых вычетов, предусмотренных пунктом 3 статьи 172 НК РФ, над суммами налога, исчисляемыми в соответствии с пунктом 6 статьи 166 НК РФ, подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьей 176 НК РФ, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода. Причем вышеуказанный абзац 2 пункта 2 статьи 173 НК РФ основан на положении абзаца 2 пункта 1 статьи 173 НК РФ, в соответствии с которым сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по операциям реализации товаров (работ, услуг), указанных в подпунктах 1 - 8 пункта 1 статьи 164 НК РФ, определяется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных пунктом 3 статьи 172 НК РФ, сумма налога, исчисляемая в соответствии с пунктом 6 статьи 166 НК РФ.

Как указывалось ранее, под ссылкой на пункт 6 статьи 166 НК РФ скорее понимается пункт 9 статьи 165 НК РФ, а также на суммы НДС, уплаченных с авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполненных работ или оказания услуг (статья 162 НК РФ).

Таким образом, мы сделали вывод из содержания абзаца 1 пункта 4 статьи 176 НК РФ в корреспонденции с положениями других статей главы 21 НК РФ, что подлежат экспортному возмещению следующие суммы:

суммы налоговых вычетов, предусмотренных статьей 171 НК РФ, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), налогообложение которых производится по налоговой ставке 0 процентов, в том случае если применение налоговой ставки 0 процентов подтверждено налогоплательщиком в течение 180 дней с момента оформления грузовой таможенной декларации;

суммы НДС, который уплатил налогоплательщик с авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполненных работ или оказания услуг (статья 162 НК РФ);

суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком в соответствии с пунктом 9 статьи 165 НК РФ и пунктом 6 статьи 166 НК РФ, в случае, если налогоплательщик не смог подтвердить обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов в течение 180 дней, однако в дальнейшем представил документы, предусмотренные статьей 165 НК РФ, и соответственно подтвердил обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов.

Вместе с тем налоговые органы требуют, как указывалось ранее, подтверждения обоснованности применения налоговых вычетов. В случае отказа налогоплательщика в их подтверждении налоговые органы отказывают в возмещении экспортного НДС в связи с необоснованностью налоговых вычетов. Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа признал отказ налоговых органов в возмещении экспортного НДС по такому основанию как неподтверждение обоснованности налоговых вычетов соответствующим законодательству о налогах и сборах, в том числе положениям пункта 1 статьи 171 НК РФ.

Новой редакцией статьи 173 НК РФ установлено, что НДС из бюджета не возмещается в случаях, когда налоговая декларация подана по истечении трех лет после окончания налогового периода.

Такая формулировка, по мнению Г.М. Гималаевой, позволяет предположить, что речь идет об уточненных декларациях. При этом по декларациям, поданным в обычном порядке, НДС возмещается в соответствии со статьей 176 НК РФ. [37]

Срок в течение которого документы, представленные налогоплательщиком в подтверждение применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов, должны быть рассмотрены налоговым органом и НДС должен быть возмещен из федерального бюджета является одним из сложных вопросов без решения которого, в частности, нельзя решить проблему взыскания процентов за просрочку возмещения налога. Пунктом 4 статьи 176 НК РФ реальное возмещение налога разделено на две стадии:

принятие налоговым органом решения о возврате, которое должно быть принято не позднее трех месяцев со дня подачи декларации и документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ;

непосредственный возврат соответствующим органом федерального казначейства на основании указанного решения суммы налога из федерального бюджета.

Возникает закономерный вопрос, а имеют ли правовое значение сроки установленные абзацем 11 пункта 4 статьи 176 НК РФ? Так, указанным абзацем установлено, что возврат сумм НДС осуществляется органами федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. В случае, когда такое решение не получено соответствующим органом федерального казначейства по истечении семи дней, считая со дня направления налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день, считая со дня направления такого решения налоговым органом.

Кроме того, возникают следующие вопросы:

Имеет ли правовое значение дата получения решения налогового органа федеральным казначейством?

С какого момента будут начисляться проценты, предусмотренные абзацем 12 пункта 4 статьи 176 НК РФ, в случае, если налоговым органом принято незаконное решение об отказе в возмещении или не принято такого решения или мотивированное заключение об отказе не направлено налогоплательщику?

Будут ли начислять проценты и с какого момента, в случае если налоговый орган своевременно направил решение о возврате в орган федерального казначейства, а орган федерального казначейства нарушил указанные в абзаце 11 пункта 4 статьи 176 НК РФ сроки?

И самый главный вопрос: Кто является надлежащим ответчиком по такого рода делам или и орган федерального казначейства и налоговый орган должны выступать как соответчики?

Например, Обществу неправомерно отказано налоговой инспекцией в возмещении НДС из федерального бюджета. Неправомерность такого отказа установлена вступившим в законную силу решением Арбитражного суда Республики Карелия. Решением суд обязал налоговую инспекцию – ответчика по делу возвратить из федерального бюджета сумму НДС. Кроме того, участие в деле в качестве второго ответчика (т.е. привлеченного по инициативе суда с согласия истца) принимал участие орган федерального казначейства. Исполняя решение суда налоговая инспекция приняла решение о возврате и направила его в федеральное казначейство. Принимая во внимания срок судебного разбирательства, срок вступления в законную силу решения суда и то, что налоговая инспекция приняла решения об отказе в возмещении экспортного НДС в последние дни трехмесячного срока в результате трехмесячный срок возврата был нарушен.

Общество, считая что ему должны быть возвращены помимо суммы НДС также и проценты, предусмотренные абзацем 12 пункта 4 статьи 176 НК РФ, обратилось в Арбитражный суд Республики Карелии с иском к органу федерального казначейства о взыскании с него суммы начисленных процентов, причем проценты начислены со дня истечения трехмесячного срока по день поступления денежных средств на расчетный счет Общества.

Суд первой инстанции привлек в качестве второго ответчика налоговую инспекцию и исковые требования удовлетворил: обязал ответчиков возвратить из федерального бюджета сумму процентов.

Суд апелляционной инстанции, оставляя решение без изменения, указал на следующий порядок исполнения решения первой инстанции: налоговый орган принимает решение о возврате из федерального бюджета сумм процентов и направляет его в орган федерального казначейства, а тот, получив его, исполняет названное решение. В кассационной инстанции дело не рассматривалось.

По нашему мнению, надлежащим ответчиком по данного рода искам является налоговый орган, однако предъявление исков к органу федерального казначейства не может служить основанием к отказу в их удовлетворении. Предмет иска следует сформулировать как обязание налоговой инспекции возвратить из федерального бюджета сумм процентов, начисленных за нарушение срока возврата сумм НДС налоговым органом. Учитывая, что для дел, вытекающих из административных правоотношений, Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации 2002 г. предусмотрел иную процедуру, чем существовала ранее по Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации 1995 г., обжалование действий (бездействий), актов государственных органов производится путем подачи заявления. Поэтому, по нашему мнению, не стоит формулировать подобные обращения как иски о взыскании, следует обращаться в арбитражный суд с заявлением об признании действий (бездействий) незаконными, решений недействительными и обязании государственных органов (в данном случае – налоговой инспекции) восстановить нарушенные права налогоплательщика в порядке пункта 3 части 4 или 5 статьи 201 АПК РФ 2002 г., в том числе обязать налоговую инспекцию возвратить из федерального бюджета сумму процентов, начисленных за несвоевременное возмещение суммы экспортного НДС (процентов, предусмотренных абзацем 12 пункта 4 статьи 176 НК РФ).

Момент с которого подлежат начислению указанные проценты, полагаем, возникает по истечении трехмесячного срока со дня представления в налоговый орган документов и налоговой декларации в случае, если сумма НДС не поступила на расчетный счет или не зачтена в счет предстоящих налоговых платежей (аналогичной точки зрения придерживается Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа, в частности, в постановлении от 17.06.2002 № А56-32978/01).

В практике возник вопрос подлежит ли применению статьи 78 и 79 НК РФ к процедуре возмещения экспортного НДС. Из указанных статей возможно применение различных положений, в том числе и начисление процентов за несвоевременное возмещение экспортного НДС налоговыми органами, поскольку до введения в действие главы 21 НК РФ применялся Закон РФ «О НДС», которым проценты за несвоевременное возмещение НДС предусмотрены не были [38].

Судебная практика по вопросу подлежит ли применению положения статей 78 и 79 НК РФ к возмещению экспортного (возможно и к внутреннему) НДС была противоречива в связи с чем Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, в частности, в постановлениях от 10.04.2001 № 6654/00, от 27.02.2001 № 10725/00, от 06.06.2000 № 9107/99 указал, что к отношениям, связанным с возмещением экспортного НДС положения статей 78 и 79 НК РФ не применяются, поскольку в последних идет речь о излишне уплаченных (взысканных) в бюджет, а возмещаемый экспортный НДС уплачен налогоплательщиком – экспортером поставщикам материальных ресурсов.

Ранее постановлением Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.01.2000 № 5036/99 указал, что статья 395 Гражданского кодекса Российской Федерации также не применяется к отношениям, связанным с несвоевременным возмещением НДС в силу пункта 3 статьи 2 ГК РФ.

**Заключение**

В настоящей работе была последовательно исследовано возмещение экспортного НДС. Основное внимание посвящено положениям главы 21 НК РФ в связи с тем, что налоговые отношения в основном регулируются НК РФ. Учитывая небольшой объем работы не представляется возможным подробно рассмотреть практику Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа. Между тем, указанная практика при отсутствии, за некоторым исключением, практики Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации играет огромную роль в применении норм НК РФ и выяснении их истинного смысла.

Возмещение экспортного НДС преследует в российском законодательстве цель создать российским экспортерам конкурентоспособные условия на международных рынках. При этом для налогового ведомства экспортный НДС даже без учета преступлений в данной сфере является довольно слабым звеном, поскольку уменьшает поступления в федеральный бюджет, который итак часто не собирает запланированных денежных средств. В связи с чем налоговые органы часто в возмещении экспортного НДС отказывают по основаниям, которые признаны судами как не соответствующие законодательству РФ, в частности, налоговые органы отказывают в возмещении экспортного НДС, в случае, если выяснится, что поставщики материальных ресурсов не уплатили НДС в бюджет, т.е. в федеральном бюджете отсутствует источник выплаты (возмещения). Таким образом, в результате указанных действий налоговых органов значительно снижается государственная поддержка российского экспортера.

Юридическая техника главы 21 НК РФ настолько несовершенна [39], что вызывает множество нареканий в адрес разработчиков этой главы НК РФ. Так, ранее было рассмотрено, что без систематического толкования абзаца 1 пункта 4 статьи 176 НК РФ сложно понять какие именно суммы подлежат возмещению. Без исторического анализа положения пункта 3 статьи 172 НК РФ остается загадкой, что же действительно имеется в виду в этом пункте.

Безусловно, что недостатков главы 21 НК РФ существует довольно много, а рамки данной работы сильно ограничены и не позволяют рассмотреть все недостатки и двусмысленности существующие в этой главе, хотя бы даже в сфере возмещения экспортного НДС.

Следует отметить, что возмещение экспортного НДС еще долгое время будет являться головной болью экспортеров, когда единственным способом возместить экспортный НДС из федерального бюджета является предъявление иска в суд [40].

Казалось бы, что введение ответственности налоговых органов в связи с несвоевременным возмещением экспортного НДС (очень часто только на основании вступившего в законную силу решения суда) в виде процентов равных ставке рефинансирования Центрального Банка Российской Федерации приведет к уменьшению количества неправомерных отказов в возмещении НДС. Однако практика показывает, что таких отказов не становится меньше, а скорее наоборот. Отказы налоговых органов в возмещении экспортного НДС с временем становятся все изощереннее и сложнее.

Так, налоговые органы стали реже использовать такое основание к отказу в возмещении экспортного НДС как не поступление сумм НДС в бюджет от поставщиков. В тоже время налоговые органы стали больше ссылаться на несоответствие счетов-фактур пунктам 5 и 6 статьи 169 НК РФ и в силу пункта 2 статьи 169 НК РФ отказывают в возмещении. До введения в действие главы 21 НК РФ суды неоднократно отказывали в признании законности за решениями налоговых органов, которыми отказано в возмещении экспортного НДС в связи с неправильным заполнением счета-фактуры поставщиком материальных ресурсов.

**Список литературы**

Гражданский кодекс Российской Федерации части 1 и 2 //Собрание законодательства РФ. 05.12.1994. N 32. ст. 3301; Собрание законодательства РФ. 29.01.1996. N 5. ст. 410.

Налоговый кодекс Российской Федерации части 1 и 2 //Российская газета. N 148-149 06.08.1998; Собрание законодательства РФ. N 31. 03.08.1998. ст. 3824; Собрание законодательства РФ. 07.08.2000, N 32, ст. 3340; Парламентская газета. N 151-152. 10.08.2000; Российская газета. N 153-154. 10.08.2000.

Федеральный Закон от 29.05.2002 N 57-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации" //Российская газета. N 97, 31.05.2002; Парламентская газета. N 101-102. 01.06.2002; Собрание законодательства РФ, 03.06.2002, N 22, ст. 2026.

Федеральный закон от 29.12.2000 N 166-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации" //Российская газета. N 248-А. 31.12.2000.

Закон РФ «О налоге на добавленную стоимость» от 06.12.1991 N 1992-1 //Ведомости СНД и ВС РСФСР, 26.12.1991, N 52, ст. 1871.

Инструкция Госналогслужбы РФ от 11.10.1995 N 39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость" //Российские вести, N 223, 23.11.1995, N 228, 30.11.1995.

Приказ МНС России от 26.12.2001 N БГ-3-03/572 "Об утверждении форм деклараций по налогу на добавленную стоимость" //Российская газета, N 19, 31.01.2002.

Постановление Правительства РФ от 02.12.2000 N 914 //Собрание законодательства РФ//, 11.12.2000, N 50, Ст. 4896, Российская газета, N 241, 22.12.2000.

Приказ МНС РФ от 03.07.2002 N БГ-3-03/338 "Об утверждении форм деклараций по налогу на добавленную стоимость" //Российская газета, N 135, 25.07.2002.

Приказ МНС России от 26.12.2001 N БГ-3-03/572 "Об утверждении форм деклараций по налогу на добавленную стоимость" //Российская газета, N 19, 31.01.2002.

Методические рекомендации по применению главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового Кодекса Российской Федерации", утв Приказом МНС РФ от 20.12.2000 N БГ-3-03/447 (в ред. Приказа МНС РФ от 22.05.2001 N БГ-3-03/156) //Российский налоговый курьер. 2001. N 3; Экономика и жизнь. 2001. N 3.

Письмо МНС РФ от 8 декабря 1999 г. N АП-6-03/984@ «Об упорядочении возмещения (зачета) НДС по экспортным поставкам» //Экономика и жизнь, N 52, 2000; Налоговый вестник, N 1, 2001; Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету, N 1, 2001.

Письмо МНС РФ от 22.02.2001 N ВГ-6-03/158@ //Экономика и жизнь, N 42, 2000.

Заявление Правительства РФ, Центрального Банка РФ "Об экономической политике на 2001 год и некоторых аспектах стратегии на среднесрочную перспективу" (одобрено на заседании Совета директоров ЦБ РФ 06.04.2001, на заседании Правительства РФ 13.04.2001) //Российская газета, N 79, 24.04.2001, Вестник Банка России, N 31, 16.05.2001.

Алексеев В. За ошибки продавца отвечает покупатель //Бизнесс-адвокат. 13, 2001.

Астапов К.Л. О реформе налоговой политики //Финансы. 2000. № 10. С. 29- 31.

Воронин М. Налог на добавленную стоимость: судебно-арбитражная практика //ЭЖ-Юрист. 1998. № 20. С. 6,11.

Гуев А.Н. //Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть вторая (глава 21. Налог на добавленную стоимость; глава 22. Акцизы; глава 23. Налог на доходы физических лиц; глава 24. Единый социальный налог (взнос)). М.: Издательство БЕК, 2001. – 768 с.

Ефремова А.А. НДС при поступлении авансов по экспортным контрактам //Консультант. 1999. № 20. С. 67 – 71.

Извеков С., Федоткин Д. Незаконное возмещение НДС //ЭЖ-Юрист. 2000. № 39. С.11.

Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой и второй)./Под ред. Р.Ф. Захаровой, С.В. Земляченко. – М.: ПБОЮЛ Грачев С.М., 2001 – 720 с.

Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части второй. Налог на добавленную стоимость. Акцизы. Налог на доходы физических лиц. Единый социальный налог (взнос). Книга 2 /Под ред. А.В. Брызгалина и А.Н. Головкина. Изд. 2-е перераб. и доп. – М.: «Аналитика-Пресс», 2001.

Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой с постатейными материалами официальных органов/Под ред. А.В. Брызгалина и А.Н. Головкина. Изд. 3-е, перераб. и доп. – М.: «Аналитика-Пресс», 2001. – 816 с.

Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой. – М.: Издательская группа НОРМА – ИНФРА-М, 1999. – 432 с.

Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный): Учебное пособие. – 3-е изд., перераб. и доп./Составитель и автор комментариев С.Д. Шаталов. – М.: МЦФЭР, 2001. – 704 с.

Медведев А.Н. Сложные вопросы исчисления и уплаты НДС //Главбух. 1999. № 22. С. 46 – 53.

Мельник Д., Першин Д. Методы покрытия НДС, или как переложить бремя? //Аудит и налогообложение. 1998. № 3. С. 19 – 23.

Налог на добавленную стоимость. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части второй (постатейный) (глава 21, статьи 143-178) /Составитель и автор комментариев С.Д. Шаталов. – М.: МЦФЭР, 2001. – 304 с.

Никитина Т. НДС: льготы при экспорте товаров //Налоги. 2000. № 45. С. 5.

Никонов А.А. Как будут платить НДС в 2001 году экспортеры? Комментарий к главе 21 Налогового кодекса РФ //Главбух. 2000. № 21. С. 68 – 75.

Петрова Г., Васильев А. Порядок возмещения из бюджета сумм НДС экспортеру //Право и экономика. 2000. № 7. С. 89-90.

План счетов бухгалтерского учета на 2000 год. – 2-е изд., доп. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 200 с.

Предтеченский А. О проблемах возмещения экспортерам НДС из бюджета //Хозяйство и право. 2000. № 7. С. 56 – 63.

Родригес А. Экспортируемые товары (работы, услуги). Порядок применения нулевой ставки по НДС //Налоги. 2001. № 12. С. 12.

Середенин И.В. Подходы к организации раздельного учета при экспорте продукции собственного производства //Консультант. 2000. № 17. С. 42- 46.

Стрельникова О.В. Учет НДС, подлежащего возмещению из бюджета //Бухгалтерский учет. 1997. № 8. С. 47 – 49.

Тимченко В. Раскрытие хищений, совершенных под видом возмещения НДС по экспортным операциям //Законность. 2001.№ 5.

Фатькина Л. НДС в свете положений части второй Налогового кодекса //Интеллектуальная собственность. 2000. № 11. С. 62 – 65.

Финансовое право: Учебник /Отв. Ред. Н.И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 1999. 600 с.

Шалашова Н. Новое в уплате НДС при экспортных операциях //Аудит. 1997. № 7. С. 33 –35.

Хромова М. Об исчислении НДС //Финансовая газета. 2000. № 48. С. 8.

[1] Имеется в виду Закон РФ «О налоге на добавленную стоимость» 1991 г. Согласно пункту 4 статьи 176 НК РФ, введенным в действие с 01.01.2001, возмещение путем возврата производится в течение трех месяцев со дня подачи отдельной налоговой декларации и документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ.

[2] Подробнее о хищении бюджетных средств под видом возмещения НДС по экспортным операциям см.: Тимченко В. Раскрытие хищений, совершенных под видом возмещения НДС по экспортным операциям //Законность. 2001. № 5; Извеков С., Федоткин Д. Незаконное возмещение НДС //ЭЖ-Юрист. 2000. № 39. С. 11.

[3] Такое наименование поставщики получили от наименования субсчета 19.3 Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденный приказом Министерства финансов СССР от 01.11.1991 № 56. В новом Плане счетов (План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 № 94н) названный субсчет получил название «Материально-производственные запасы», однако такой термин как «поставщики материальных ресурсов» остался. Кроме того, термин «материальные ресурсы» употреблялся и Законом РФ «О НДС».

[4] Согласно пункту 2 статьи 169 НК РФ счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5 и 6 статьи 169 НК РФ, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению. Невыполнение требований к счету-фактуре, не предусмотренных пунктами 5 и 6 настоящей статьи, не может являться основанием для отказа принять к вычету суммы налога, предъявленные продавцом. Причем следует учитывать, что счет-фактуру составляет продавец материальных ресурсов, а не предприниматель – экспортер.

[5] О применении пункта 2 статьи 169 НК РФ см.: Алексеев В. За ошибки продавца отвечает покупатель //Бизнесс-адвокат. № 13. 2001.

[6] Предтеченский А. О проблемах возмещения экспортерам НДС из бюджета //Хозяйство и право. 2000. № 7. С. 56.

[7] Финансовое право: Учебник /Отв. Ред. Н.И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 1999. С. 272.

[8] Мельник Д., Першин Д. Методы покрытия НДС или как переложить бремя? //Аудит и налогообложение. 1998. № 3. С. 19.

[9] Статья 1 Закона РФ «О НДС» от 06.12.1991 N 1992-1 //Ведомости СНД и ВС РСФСР, 26.12.1991, N 52, ст. 1871.

[10] Налог на добавленную стоимость. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части второй (постатейный) (глава 21, статьи 143-178) /Составитель и автор комментариев С.Д. Шаталов. – М.: МЦФЭР, 2001. С. 3.

[11] Астапов К.Л. О реформе налоговой политики //Финансы. 2000. № 10. С. 29.

[12] Российские вести, N 223, 23.11.1995, N 228, 30.11.1995.

[13] Родригес А. Экспортируемые товары (работы, услуги). Порядок применения нулевой ставки по НДС //Налоги. 2001. № 12. С. 12.

[14] Такая классификация предложена Брызгалиным А.В. см.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части второй. Налог на добавленную стоимость. Акцизы. Налог на доходы физических лиц. Единый социальный налог (взнос). Книга 2 /Под ред. А.В. Брызгалина и А.Н. Головкина. Изд. 2-е перераб. и доп. – М.: «Аналитика-Пресс», 2001..

[15] Родригес А. Экспортируемые товары (работы, услуги). Порядок применения нулевой ставки по НДС //Налоги. 2001. № 12. С. 12.

[16] Брызгалин А.В. Указанное произведение. С. 138

[17] Подробнее об этом см.: Никонов А.А. Как будут платить НДС в 2001 году экспортеры? Комментарий к главе 21 Налогового кодекса РФ //Главбух. 2000. № 21. С. 68 – 75.

[18] На такое отличие применения налоговой ставки 0 процентов и освобождения от налогообложения обращает внимание Брызгалин А.В. Указанное произведение – С. 137.

[19] Российская газета, N 135, 25.07.2002.

[20] Постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа и постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации приведены из Справочной системы КонсультантПлюс:Арбитраж – Северо-Запад.

[21] Имеется в виду Федеральный закон от 29.12.2000 N 166-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации" //Российская газета. N 248-А. 31.12.2000.

[22] Брызгалин А.В. Указанное произведение. С. 200

[23] Как будет описано далее процедура принятия суммы НДС к вычету и возмещение представляют собой сходные правовые механизмы

[24] Брызгалин А.В. Указанное произведение. С. 203 – 204.

[25] Представление в налоговые органы документов в подтверждение обоснованности налоговых вычетов, за исключением документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ и отдельной налоговой декларации, непосредственно НК РФ не предусмотрено. Между тем основываясь на письме МНС РФ от 8 декабря 1999 г. N АП-6-03/984@, статьях 31, 88, 93, пункте 1 статьи 171 НК РФ налоговые органы истребуют у налогоплательщика и иные документы.

[26] В целях применения статьи 165 следует иметь в виду, что для подтверждения налоговых вычетов помимо документов, предусмотренных данной статьей, налоговыми органами должны быть проанализированы также:

- договор (копия договора) купли - продажи или мены товаров (выполнения работ, оказания услуг) между налогоплательщиком, претендующим на применение налоговой ставки 0 процентов и налоговые вычеты, и организацией - поставщиком товаров (работ, услуг), использованных при производстве и реализации товаров (работ, услуг), подлежащих обложению налоговой ставкой 0 процентов;

- документы, подтверждающие фактическую оплату товаров (работ, услуг), использованных при производстве и реализации товаров (работ, услуг), подлежащих налогообложению по налоговой ставке 0 процентов. (пункт 38 Методических рекомендаций по применению главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового Кодекса Российской Федерации", утв Приказом МНС РФ от 20.12.2000 N БГ-3-03/447. (в ред. Приказа МНС РФ от 22.05.2001 N БГ-3-03/156) //Российский налоговый курьер. 2001. N 3; Экономика и жизнь. 2001. N 3.

[27] Экономика и жизнь, N 52, 2000; Налоговый вестник, N 1, 2001; Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету, N 1, 2001.

[28] Аналогичную позицию занял и Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа, в частности, в постановлениях от 12.03.2002 N А26-5136/01-02-11/236, от 27.02.2002 N А26-5008/01-02-10/226, от 13.02.2002 N А26-5319/01-02-10/234.

[29] Экономика и жизнь. 2000. N 42.

[30] Российская газета, N 79, 24.04.2001; Вестник Банка России, N 31, 16.05.2001.

[31] Данному Федеральному закону придана в этой части обратная сила и он применяется к правоотношениям, возникшим с 01.01.2002.

[32] Собрание законодательства РФ, 11.12.2000, N 50, Ст. 4896, Российская газета, N 241, 22.12.2000.

[33] Собрание законодательства Российской Федерации. 1996. N 32. ст. 3941.

[34] Российская газета, N 97, 31.05.2002; Парламентская газета, N 101-102, 01.06.2002; Собрание законодательства РФ, 03.06.2002, N 22, ст. 2026.

[35] Подробнее о раздельном учете см.: Середин И.В. Подходы к организации раздельного учета при экспорте продукции собственного производства //Консультант. 2000. № 17. С. 42 – 46; Стрельникова О.В. Учет НДС, подлежащего возмещению из бюджета //Бухгалтерский учет. 1997. № 8. С. 47 – 49.

[36] Гуев А.Н. Указанное произведение. С. 284.

[37] Налоги и платежи /Ежемесячный журнал нормативной и справочной информации. 2002. № 7. С.114.

[38] См., в частности, Петрова Г., Васильев А. Порядок возмещения из бюджета сумм НДС экспортеру //Право и экономика. 2000. № 7. С. 90.

[39] В частности, в абзаце 2 пункта 3 статьи 172 НК РФ до настоящего времени присутствует ссылка на пункт 7 статьи 164 НК РФ, однако Федеральным законом от 29.12.2000 N 166-ФЗ пункт 7 статьи 164 НК РФ переименован в пункт 6 той же статьи.

[40] В связи с введением в действие АПК РФ 2002 г. с 01.09.2002 обжалование действий (бездействий), решений, признание недействительными актов государственных органов осуществляется путем подачи заявления в арбитражный суд.