**НДС при экспорте товаров**

Васильев Ю.А., генеральный директор КГ «Аюдар», к.э.н.

По-прежнему предметом споров налоговых органов и экспортеров остается проблема обоснованности применения нулевой ставки и налоговых вычетов «входного» НДС со стоимости товаров (работ, услуг), использованных при производстве и (или) реализации на экспорт. В предлагаемой вниманию читателей статье рассматриваются такие вопросы, как оформление документов; порядок подтверждения права на начисление налога по ставке 0% и представления декларации; принятие решения налоговым органом; особенности расчетов с бюджетом.

**Начисление налога**

В соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения признается реализация товаров на территории РФ. При этом согласно ст. 147 НК РФ в целях исчисления НДС местом реализации товаров признается Россия, если товар в момент отгрузки или транспортировки находится на ее территории. Таким образом, реализация товаров на экспорт подлежит обложению НДС. Пунктом 1 ст. 164 НК РФ установлено, что при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, применяется ставка налога в размере 0% при условии предоставления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. Сумма налога по операциям, связанным с реализацией товаров, облагаемых по налоговой ставке 0%, исчисляется отдельно по каждой такой операции (п. 6 ст. 166 НК РФ). В пункте 6 ст. 164 НК РФ определена обязанность предоставления в налоговые органы отдельной налоговой декларации в случае осуществления операций по реализации товаров на экспорт.

**Применение вычетов по НДС**

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы предъявленного и уплаченного НДС при приобретении на территории РФ:

товаров (работ, услуг) для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения;

товаров (работ, услуг) с целью их перепродажи.

Согласно п. 3 ст. 172 НК РФ при осуществлении экспортных операций налоговые вычеты производятся на основании отдельной налоговой декларации и только при представлении в налоговые органы соответствующих документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.

Обратите внимание: право на применение вычетов при осуществлении экспортных операций имеют только плательщики НДС. У организаций и индивидуальных предпринимателей, перешедших на упрощенную систему налогообложения, отсутствует обязанность подачи налоговых деклараций по НДС, в том числе по налоговой ставке 0%, – такие налогоплательщики не вправе получать возмещение по налоговым вычетам на основании деклараций, представляемых в налоговый орган. Данные разъяснения даны в Письме УМНС России по г. Москве от 07.04.04 № 21-08/23770.

Порядок подтверждения права на получение возмещения НДС

Данный порядок исчерпывающе изложен в ст. 165 НК РФ. Как правило, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% и получения налоговых вычетов при реализации товаров в налоговые органы представляются следующие документы:

Контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории РФ.

Выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица – покупателя указанного товара на счет налогоплательщика в российском банке.

Грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского пограничного таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ. Таким образом, в ГТД должны присутствовать два штампа: «Выпуск разрешен» и «Товар вывезен полностью».

При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта через границу Российской Федерации с государством - участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, представляется грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа Российской Федерации, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров.

Копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ. Налогоплательщик может представить любой из перечисленных документов с учетом следующих особенностей.

При вывозе товаров судами через морские порты предъявляются:

копия поручения на отгрузку экспортируемых грузов с указанием порта разгрузки с отметкой «Погрузка разрешена» пограничной таможни;

копия коносамента на перевозку экспортируемого товара, в котором в графе «Порт разгрузки» указано место, находящееся за пределами таможенной территории РФ.

При вывозе товаров воздушным транспортом представляется копия международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки, расположенного за пределами таможенной территории России. Проставление на международной авиационной грузовой накладной отметок пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ, не требуется (см., например, Постановление ФАС МО от 19.06.03 № КА-А40/3889-03).

В соответствии с п. 2 ст. 165 НК РФ при реализации товаров через комиссионера, поверенного или агента по договору комиссии (поручения либо агентскому договору) дополнительно необходимо представить договор комиссии, поручения или агентский договор (копии договоров) налогоплательщика с комиссионером, поверенным или агентом. Указанные документы (их копии) налогоплательщик должен предъявить в налоговый орган в срок не позднее 180 дней, начиная со дня оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз товаров (п. 9 ст. 165 НК РФ), одновременно с налоговой декларацией по НДС по ставке 0% (п. 10 ст. 165 НК РФ).

В Письме МФ РФ от 24.09.04 № 03-04-08/73 уточнено, что 180 дней – срок для подачи документов на применение «нулевой» ставки – исчисляются от даты отметки таможни на ГТД «Выпуск разрешен». Также в письме отмечено, что пени, которые компания фактически уплатила за опоздание со сроком представления пакета документов, ей возвращены не будут, – экспортер может рассчитывать только на возврат НДС.

Таможенным кодексом РФ допускается возможность периодического декларирования вывозимых товаров. В этом случае согласно ст. 138 ТК РФ в таможенный орган первоначально подается временная таможенная декларация, а после убытия товаров с таможенной территории России экспортер представляет полную таможенную декларацию. Таким образом, помещение товаров под таможенный режим экспорта при периодическом декларировании осуществляется в соответствии с временной декларацией. Следовательно, исчисление 180-дневного срока, установленного для сбора пакета подтверждающих документов, при периодическом декларировании вывозимых товаров следует производить со дня помещения товаров под таможенный режим экспорта на основании временной декларации. Такие разъяснения доведены до экспортеров, применяющих особый порядок декларирования, Письмом МФ РФ от 24.11.04 № 03-04-08/133.

Об отмене перечня традиционных экспортеров

Приказом ФНС от 21.10.04 № САЭ-3-03/5@ отменено понятие «традиционный экспортер», а также перечень традиционных экспортеров. До принятия этого приказа экспортеры, входившие в этот перечень, представляли налоговые декларации по ставке 0% в те налоговые инспекции, где они состояли на учете, и решения о возмещении НДС принимались в данных инспекциях независимо от суммы налога. Остальные экспортеры, если была заявлена сумма налога менее 5 млн. рублей, сдавали декларации по месту своего учета, а в случае ее превышения – в региональное налоговое отделение.

В настоящее время указанный порядок изменен. Если экспортер состоит на учете в межрегиональной инспекции по крупнейшим налогоплательщикам, то решение о предоставлении льготы по НДС принимается по месту учета независимо от суммы налога. Если экспортер не является «крупнейшим налогоплательщиком», то решение о возмещении НДС в пределах 5 млн. рублей также принимается по месту учета, а при сумме свыше 5 млн. рублей – в региональном управлении ФНС России.

Данным приказом признаются утратившими силу несколько писем налогового ведомства, в том числе Письмо МНС РФ от 27.11.00 № ВГ-6-03/899, в котором налоговым органам рекомендовалось проверять документы и принимать решение о возмещении НДС традиционным экспортерам в течение месяца. Таким образом, экс-традиционные экспортеры теперь, возможно, будут ждать решения о возмещении налога три месяца (ст. 176 НК РФ), как и все остальные экспортеры.

**О расчетах с бюджетом**

По операциям, связанным с реализацией товаров на экспорт, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется отдельно по каждой операции, уменьшается на сумму налоговых вычетов и определяется по итогам каждого налогового периода (п. 1 ст. 173 НК РФ).

Превышение сумм налоговых вычетов подлежит возмещению налогоплательщику, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода (п. 2 ст. 173 НК РФ). Порядок возмещения сумм НДС экспортеру установлен п. 4 ст. 176 НК РФ.

Согласно этому пункту возмещение производится не позднее трех месяцев, считая со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации по НДС по ставке 0% и документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. В течение этого срока налоговый орган проверяет обоснованность применения «нулевой» налоговой ставки и налоговых вычетов и принимает решение о возмещении НДС путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении налога.

Если налоговым органом полностью или частично отказано в возмещении НДС, то не позднее 10 дней он обязан представить экспортеру мотивированное заключение такого решения. Если в течение этого срока решение об отказе в возмещении сумм НДС не вынесено и (или) указанное заключение не представлено налогоплательщику, то налоговый орган должен принять решение о возмещении на сумму, по которой нет решения об отказе, и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение 10 дней.

В случае если налоговый орган принял положительное решение о возмещении сумм налога, но у налогоплательщика имеется недоимка и пени по НДС (либо недоимки и пени по иным налогам и сборам или задолженность по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат), то указанные суммы подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа. Такой зачет налоговые органы производят самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

При отсутствии указанной недоимки суммы, подлежащие возмещению, засчитываются в счет текущих платежей по налогу и (или) иным налогам и сборам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, либо подлежат возврату налогоплательщику по его заявлению. Налоговый орган принимает решение о возврате сумм налога из соответствующего бюджета и не позднее трех месяцев направляет его для исполнения в соответствующий орган федерального казначейства.

Возврат сумм осуществляется органами федерального казначейства в течение двух недель после получения ими решения налогового органа. Если такое решение органы федерального казначейства не получат по истечении семи дней со дня направления его налоговым органом, то датой поступления данного решения признается восьмой день.

При нарушении сроков, установленных п. 4 ст. 176 НК РФ, на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

**Об Определении КС РФ № 153-О**

Арбитражный суд Челябинской области обратился в Конституционный суд РФ с запросом о проверке конституционности п. 4 ст. 176 НК РФ. Свое мнение по данному вопросу Конституционный суд выразил в определении № 153-О.[1]

По мнению заявителя, норма п. 4 ст. 176 НК РФ противоречит ст. 19, 34 и 35 Конституции РФ, так как в силу своей неопределенности не позволяет однозначно определить порядок реализации права на вычет по НДС в отношении экспортных операций.

Конституционный суд отметил, что из положений ст. 164 – 166 НК РФ следует, что порядок обложения налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов в значительной степени обособлен законодателем от общего порядка налогообложения, что исключает возможность их произвольного сочетания. Этим обстоятельством обусловлен и особый порядок возмещения сумм налоговых вычетов в отношении операций, облагаемых по ставке 0 процентов, установленный п. 4 ст. 176 НК РФ.

<…> Таким образом, норма пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации не является неточной, неясной и не препятствует реализации гражданами и их объединениями права на возмещение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость. Следовательно, в вопросе о том, соответствует ли данная норма Конституции Российской Федерации, неопределенность отсутствует, а запрос Арбитражного суда Челябинской области не может быть принят Конституционным Судом Российской Федерации к рассмотрению.

В результате Конституционный суд подтвердил, что возвращать налог экспортерам нужно только после проверки представленных ими декларации по НДС по ставке 0% и полного пакета подтверждающих факт экспорта документов. При этом возврату подлежит лишь та часть налога, которая осталась после погашения всей суммы задолженности налогоплательщика перед бюджетом.

Если налоговый орган отказал в возмещении НДС

С момента подачи декларации и документов, подтверждающих экспорт, налоговый орган имеет право в течение трех месяцев осуществить проверку указанных документов (п. 4 ст. 176 НК РФ).

В ходе проверки налоговым органом могут быть затребованы следующие документы:

Договоры с поставщиками экспортной продукции.

Счета-фактуры, накладные, товарно-транспортные накладные на поставку экспортной продукции.

Платежные поручения, выписки банка и другие документы, свидетельствующие об оплате продукции.

Книги покупок и книги продаж.

Бухгалтерские регистры по движению товара.

Если налоговый орган отказал в возмещении НДС, то предприятие имеет право обжаловать его решение в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд в порядке, предусмотренном гл. 19 НК РФ.

Организация может подать жалобу с приложением обосновывающих документов в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) в течение трех месяцев со дня получения решения. Решение по жалобе принимается в течение месяца со дня ее получения

Жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд. Исковое заявление в суд может быть подано налогоплательщиком в течение трех лет со дня получения решения налогового органа.

Обязательно ли письменное заявление экспортера на возврат НДС

Особо хочется остановиться на Постановлении Президиума ВАС РФ № 5351/04.[2] Высший арбитражный суд сделал однозначный вывод о том, что проценты на сумму налога, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются только в случае нарушения налоговым органом сроков возврата налога и только при наличии письменного заявления налогоплательщика. Если экспортер не обращался в налоговую инспекцию с письменным заявлением о возврате указанной суммы налога, то проценты начислению не подлежат.

Таким образом, ВАС РФ подтвердил обязанность налогоплательщика направить в налоговый орган письменное заявление о возврате сумм НДС.

**Момент начисления процентов**

Рассматривая вопрос о моменте начала начисления процентов за нарушение срока возврата НДС, ФАС УО в постановлении от 12.11.03 № Ф09-3777/0АК указал, что в соответствии с п. 4 ст. 176 НК РФ налоговый орган принимает решение о возврате сумм налога не позднее трех месяцев, считая со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации, и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган федерального казначейства.

Возврат сумм осуществляется органами федерального казначейства в течение двух недель (здесь и далее выделено мной. – Прим. авт.) 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.

Таким образом, максимальный срок для возврата налогоплательщику налога на добавленную стоимость в порядке, предусмотренном п. 4 ст. 176 НК РФ, составляет три месяца, две недели и семь дней со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации. Именно с этого момента и должны начисляться проценты за нарушение срока возврата сумм НДС в пользу экспортера.

**О начислении пени**

К сожалению, нередки случаи превышения налоговыми органами своих полномочий. Так, предметом рассмотрения Арбитражного суда Северо-Западного округа стало начисление налогоплательщику пени на сумму задолженности по экспортному НДС.

По мнению налогового органа, начисление пени обосновано тем, что в соответствии с Письмом МНС РФ от 27.06.00 № ФС-6-09/485@ для обеспечения надлежащего учета НДС по предприятиям-экспортерам налог учитывается на двух карточках лицевого счета - по внутренним оборотам и по экспорту отдельно. <…> Следовательно, «для начисления пени по НДС - экспорту не имеет значения, была переплата или недоимка по лицевому счету по НДС - внутренние обороты».

Обжалуя в судебном порядке действия налоговой инспекции по проведению зачета в этой части, экспортер указал на то, что «недоимка» по НДС появилась в результате неправомерных действий налогового органа, выразившихся в раздельном учете сумм НДС по экспорту и внутреннему рынку, вследствие чего переплата по одному из этих показателей необоснованно не засчитывается Инспекцией в счет задолженности по второму показателю.

В Постановлении ФАС СЗО от 06.10.03 № А13-9672/02-15 отмечено, что общая сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период, определяется как сумма налогов, исчисленных по каждой установленной нормами главы 21 НК РФ налоговой базе в отдельности с применением соответствующих вычетов, а начисление пеней осуществляется в случае наличия недоимки по общей сумме налога. На этом основании суд сделал обоснованный вывод о неправомерности действий налогового органа, выразившихся в начислении пени в отношении экспортного НДС без учета налоговых платежей по внутреннему рынку.

**О возможных ошибках экспортеров**

К числу достаточно распространенных ошибок налогоплательщиков относится следующая. Организация приобретает товар с целью его реализации как внутри страны, так и на экспорт. При этом суммы «входного» НДС принимаются к вычету после оплаты и оприходования товара. Ошибка организации состоит в том, что не производится восстановление уплаченного поставщику налога с суммы товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта. Эта часть НДС подлежит вычету только после представления в налоговый орган декларации по ставке 0% и подтверждения факта экспорта. В данном случае налогоплательщику будут начислены пени по причине преждевременного возмещения налога из бюджета.

На необходимость восстановления суммы НДС, ранее принятой к вычету по внутренней налоговой декларации, и отражения этой суммы в налоговой декларации в том налоговом периоде, в котором указанные товары были оформлены в таможенном режиме экспорта, обращено внимание экспортеров в Письме УМНС России по г. Москве от 09.10.03 № 24-11/55368.

Пример 1.

ООО «Вега» в январе 2005 г. приобретены товары для перепродажи в количестве 20 шт. по цене 11 800 руб. на общую сумму 236 000 руб., в том числе НДС – 36 000 руб. В этом же месяце произведена их оплата поставщику и принят к вычету НДС в сумме 36 000 руб.

В феврале часть товарной партии в количестве 15 шт. реализована российскому покупателю. В марте оставшееся количество товара (5 шт.) вывезено в режиме экспорта.

Восстановлению подлежит часть «входного» НДС, приходящаяся на сумму товара, реализованного на экспорт.

1. 5 шт. х 11 800 руб. = 59 000 руб.;

2. 59 000 руб. / 118 х 18 = 9 000 руб.

Эта сумма отражается в марте в бухгалтерском учете записью «Дебет 19 Кредит 68» и проставляется в обычной налоговой декларации по НДС за март по строке № 13 (код 370). Право на предъявление этой части налога к вычету откладывается до представления в налоговый орган пакета документов, установленного ст. 165 НК РФ, и декларации по НДС по ставке 0%.

Заметим, что по вопросу определения периода восстановления «входного» НДС существует и другая точка зрения. Так, некоторые специалисты считают, что налог подлежит восстановлению в том налоговом периоде, в котором он был принят к вычету. Экспортер обязан сдать уточненную декларацию, что влечет за собой необходимость доплаты налога и пени за период с момента неправомерного вычета до даты восстановления сумм налога. По мнению автора, данная позиция верна в ситуации, когда налогоплательщик, приобретая товар, знает, что данный товар предназначен для вывоза за пределы РФ. Если в момент оприходования товара однозначно неизвестно, где он будет реализован – внутри страны или за ее пределами, то принятие НДС к вычету следует признать правомерным при условии соблюдения всех установленных требований (товар оплачен, предназначен для осуществления облагаемых НДС операций и имеется счет-фактура).

Отсутствие раздельного учета «входного» НДС по товарам (работам, услугам), использованным при производстве и (или) реализации товаров на экспорт, также является одной из наиболее распространенных ошибок экспортеров. Необходимость ведения раздельного учета сумм «входного» налога оговорена п. 3 ст. 172 НК РФ, предусматривающим особый порядок налоговых вычетов при осуществлении экспортных операций. При этом установленная особенность возмещения НДС относится ко всем без исключения товарам (работам, услугам), использованным для производства и реализации товаров в таможенном режиме экспорта, а именно: сырье, материалы, расходы на приобретение топлива, энергии, воды, транспортных услуг сторонних организаций и прочих общепроизводственных и общехозяйственных расходов организации (либо расходов на продажу).

Правила раздельного учета сумм «входного» НДС для реализации товаров на экспорт Налоговым кодексом не определены. Следовательно, налогоплательщик обязан самостоятельно разработать методику ведения учета «входного» НДС и закрепить ее в приказе об учетной политике.

Обратите внимание: производить деление сумм НДС по расходам, относящимся к реализации товара как внутри РФ, так и за ее пределами, необходимо в любом случае. Установленный п. 4 ст. 170 НК РФ уровень в 5% организация применять не вправе, так как речь в указанном пункте идет об осуществлении облагаемых и необлагаемых операций. Мы же рассматриваем реализацию товаров, облагаемых по разным ставкам (экспортные операции облагаются налогом по ставке 0% и не могут быть отнесены к операциям, не подлежащим налогообложению).

Принятая в организации методика учета «входного» НДС должна обеспечивать правильность исчисления той части оплаченного поставщикам налога, которая соответствует стоимости материальных ресурсов, фактически использованных при производстве и (или) реализации товаров на экспорт. Эта часть «входного» налога подлежит возмещению в момент подтверждения факта вывоза товаров за пределы таможенной территории РФ.

**Если экспортная сделка не подтверждена**

Напомним, что если экспортная сделка не подтверждена в установленный срок, то на основании п. 9 ст. 165 НК РФ организация должна начислить НДС в бюджет.

Пример 2.

ООО «Вега» на экспорт были реализованы товары на сумму 100 000 руб. По истечении 180 дней пакет документов, подтверждающих экспортную сделку, не собран.

Сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, будет равна 18 000 руб.:

1. 100 000 руб. + 100 000 руб. х 18 % = 118 000 руб. – определена налоговая база;

2. 118 000 руб. х 18 / 118 = 18 000 руб. – определена сумма НДС к начислению.

Таким образом, НДС начисляется «сверх» суммы реализации. Применить расчетный метод и выделить НДС из суммы реализации организация не вправе, так как в сумму экспортной сделки по контракту налог не включен. Такое мнение, в частности, было высказано в Письме УМНС России по г. Москве от 10.09.02 № 24-08/41813. В этом случае после начисления налога в бюджет организация имеет право применить налоговые вычеты по суммам «входного» налога и НДС, уплаченного с экспортного аванса.

Письмом МФ РФ от 19.08.04 № 03-04-08/51 разъяснено, что НДС, начисленный с аванса под экспортную поставку, налоговые органы могут возместить из бюджета, когда будет подтвержден экспорт. Дело в том, что согласно п. 3 ст. 172 НК РФ «входной» НДС по экспортным операциям, включая налог, исчисленный с авансов, принимается к вычету на основании отдельной налоговой декларации, которую представляют в налоговую инспекцию после того, как будут собраны документы, подтверждающие экспорт. Поэтому, пока пакет таких документов не собран или не истекло 180 дней с момента оформления ГТД, налог, начисленный с авансов, к вычету принять нельзя. Аналогичная точка зрения выражена в Письме УМНС России по г. Москве от 30.10.03 № 24-11/60858.

Для целей исчисления НДС авансовыми платежами, поступившими в счет предстоящей поставки товаров, будут являться денежные средства, полученные налогоплательщиками от покупателей товаров до их отгрузки. Таким образом, денежные средства, полученные налогоплательщиком за товары после даты оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз товаров в режиме экспорта, авансовыми платежами не являются и не включаются в налоговую базу по НДС до момента определения налоговой базы (п. 9 ст. 167 НК РФ). При этом названные денежные средства не включают в налоговую базу в размере, соответствующем доле отгруженных товаров. Такие разъяснения доведены до экспортеров Письмом УМНС России по г. Москве от 15.03.04 № 24-11/17795.

В Письме МФ РФ от 24.11.04 № 03-04-08/133 указано, что при периодическом декларировании, осуществляемом на основании временной декларации, платежи, полученные экспортерами после даты, проставленной на временной декларации, не являются авансовыми и, соответственно, не включаются в налоговую базу по пп. 1 п. 1 ст. 162 НК РФ.

Если по истечении 180 дней со дня выпуска товаров таможенными органами экспортер не представил в налоговые органы документы, предусмотренные ст. 165 НК РФ, операции, связанные с реализацией товаров на экспорт, подлежат налогообложению по ставкам НДС 10% или 20% (п. 9 ст. 165 НК РФ). Таким образом, реализация товаров уже не рассматривается как операция, облагаемая по ставке 0%, соответственно, на нее не распространяется порядок предоставления вычетов, установленный п. 3 ст. 172 НК РФ. Поэтому начисление налога по такой реализации с использованием ставок 10% или 20% автоматически дает налогоплательщику право на получение вычета «входного» НДС в общеустановленном порядке.

**О причинах отказа в возмещении НДС**

Рассмотрим наиболее распространенные причины, по которым налоговые органы отказывают экспортерам в возмещении НДС.

1. Поставщик товара не уплатил НДС в бюджет.

Из статей 164, 165, 171, 176 НК РФ не следует, что возникновение у налогоплательщика – экспортера права на возмещение суммы НДС связано с перечислением соответствующей суммы налога в бюджет поставщиком товаров. Каждый налогоплательщик самостоятельно несет ответственность за выполнение своих обязанностей и независимо от других налогоплательщиков пользуется своими правами, в том числе правом на налоговые вычеты и возмещение НДС.

Правомерность сделанного нами вывода подтверждает Письмо УМНС России по г. Москве от 07.04.04 № 11-11н/23795, в котором указано, что налоговым законодательством право налогоплательщика на возмещение налога на добавленную стоимость не поставлено в зависимость от уплаты данного налога в бюджет его поставщиками.

Отказ возможен лишь в случае установления в ходе судебного разбирательства факта недобросовестности конкретного лица. При этом неперечисление сумм налога на добавленную стоимость в бюджет поставщиком налогоплательщика может свидетельствовать о недобросовестности налогоплательщика в совокупности с иными фактами.

Данный вывод подкрепляет и имеющаяся арбитражная практика. Так, в аналогичных ситуациях судьи поддержали требования организаций – экспортеров в следующих постановлениях: ФАС СЗО – от 06.02.04 № А56-16582/03; ФАС ЦО – от 13.05.04 № А14-9330-03/127/34; ФАС ЦО – от 07.08.03 № А62-823/2003 и др.

**2. Отсутствие поставщика по юридическому адресу.**

Федеральный арбитражный суд Центрального округа в своем постановлении от 15.10.03 № А35-5855/02-С3 отметил, что налоговое законодательство не содержит требования о подтверждении экспортером местонахождения лица, у которого приобретен товар, и не содержит требования о подтверждении добросовестности поставщика как налогоплательщика. Верность вывода о том, что неустановление местонахождения поставщиков не влияет на порядок возмещения сумм НДС, подтверждают постановления ФАС ЦО от 02.06.04 № А14-10735-03/360/28, ФАС ВСО от 11.05.04 № А74-3249/03-К2-Ф02-1539/04-С1 и др.

В Постановлении ФАС ЦО от 16.04.04 № А09-13294/03-3 записано, что факт непредставления поставщикам заявителя налоговой отчетности не может служить законным основанием к отказу в возмещении НДС.

3. Отсутствие квитанции о приеме груза в случае наличия только железнодорожной накладной.

Многочисленные примеры из арбитражной практики показывают, что этот довод налоговых органов не обоснован. Так, в Постановлении ФАС МО от 24.08.04 № КА-А40/7032-04 указано:

«Требования налогового органа о представлении квитанций о приеме груза не основано на требованиях статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации. Отсутствие квитанции о приеме груза также не влияет на существо налогового правоотношения, поскольку в качестве товарно-транспортного документа представлена копия железнодорожной накладной».

Аналогичная позиция выражена в Постановлении ФАС УО от 16.08.04 № Ф09-3271/04АК и др.

4. Отсутствие ответа таможенного органа на запрос налогового органа о подтверждении факта вывоза товара за пределы таможенной территории РФ.

Экспортером в составе документов, подтверждающих право на применение ставки 0%, в налоговый орган были представлены:

грузовая таможенная декларация с отметками таможенных органов;

грузовая накладная, в которой отметки таможенного органа отсутствовали.

В соответствии с Инструкцией о подтверждении таможенными органами фактического вывоза (ввоза) товаров с таможенной территории РФ (на таможенную территорию РФ)[3] (далее – Инструкция) организация-экспортер имеет право обратиться в таможенный орган с письменным заявлением о подтверждении фактического вывоза товаров. К заявлению необходимо приложить копии таможенных деклараций, транспортных, товаросопроводительных или иных документов, подписанные руководителем и заверенные печатью организации. В заявлении указывается способ направления документов с отметками таможенных органов. По просьбе организации-экспортера таможенный орган одновременно с ответом может направить информацию о выданном подтверждении фактического вывоза в налоговый орган; для этого к заявлению нужно приложить почтовый конверт с государственными знаками оплаты услуг почтовой связи и надписанным адресом налогового органа. В соответствии с п. 12 Инструкции подтверждение может быть получено в течение 20 дней.

Отметим, что отсутствие ответа из таможенных органов о фактическом вывозе груза за пределы таможенной территории РФ, в случае представления экспортером в составе пакета документов ГТД и грузовой накладной с отметками таможенных органов, подтверждающих фактический вывоз товара за пределы таможенной территории РФ, не может обосновывать отказ в возмещении экспортного НДС.

5. Валютная выручка поступила от третьего лица.

Этой проблеме посвящено Письмо Департамента налоговой политики МФ РФ от 12.05.04 № 04-03-08/28. В нем подчеркнуто, что налоговый орган вправе принять решение об отказе в возмещении НДС в случае представления российским налогоплательщиком в налоговый орган выписки банка (ее копии), подтверждающей поступление выручки на его счет не от иностранного лица - покупателя экспортируемого товара, а от третьего лица, при отсутствии в контракте условия о порядке расчетов с участием третьих лиц. Отрицательное решение должно быть принято даже тогда, когда имеются копия выписки банка, а также копии извещения банка, S.W.I.F.T (по строке 50К указано наименование плательщика - иностранного третьего лица), письма инофирм, позволяющие однозначно идентифицировать поступившие платежи как оплату за экспортный товар по данному контракту (по строке 70 S.W.I.F.T есть ссылки на номер контракта, указано наименование покупателя), и уполномоченный банк, как агент валютного контроля, подтверждает поступление валюты по данному паспорту сделки.

Возможным решением данной проблемы может стать представление в налоговый орган составленного и подписанного дополнительного соглашения к контракту, предусматривающего проведение расчетов по экспортной сделке с участием третьего лица.

Однако в арбитражной практике имеются случаи, когда данный повод для отказа в возмещении налога судами не принимался. Например, согласно Постановлению ФАС МО от 30.05.03 № КА-А40/3224-03 поступление валютной выручки от третьего лица, не указанного в контракте, не противоречит нормам Гражданского и Налогового кодекса РФ и не может служить основанием для отказа в возмещении НДС. Положительные решения содержатся в постановлениях таких судов, как: ФАС ВВО – от 20.01.04 № А17-2048/5; ФАС СЗО – от 12.04.04 № А56-39304/03, от 28.04.04 № А56-23183/03, от 22.07.04 № А56-8034/04, от 02.08.04 № А56-48793/03 и др. Вместе с тем, обобщая судебную практику, следует признать, что суды до сих пор не пришли к однозначному решению данного вопроса.

Кроме того, экспортерам следует обратить внимание на Определение КС РФ № 93-О.[4] В своей жалобе в Конституционный суд ОАО «Пивоваренная компания «Балтика» оспаривает требования пп. 2 п. 1 ст. 165 НК РФ, а именно тот факт, что экспортер должен представить выписку банка, подтверждающую фактическое поступление выручки от иностранного лица – покупателя указанного товара на счет налогоплательщика в российском банке.

Процитировав пп. 2 п. 1 ст. 165 НК РФ, КС РФ разъяснил, что обязательность условия о поступлении выручки именно от иностранного лица – покупателя товара не может рассматриваться как нарушение конституционных прав налогоплательщиков. Другими словами, налоговые органы в лице Конституционного суда нашли союзника по применению метода дословного прочтения норм Налогового кодекса.

Поэтому организациям целесообразно заранее предусмотреть в экспортном контракте возможность расчетов через третьих лиц.

6. Счета-фактуры, на основании которых предоставляются налоговые вычеты, оформлены с нарушениями.

Счета-фактуры, на основании которых предоставляются налоговые вычеты, должны иметь все реквизиты, указанные в п. 5 ст. 169 НК РФ. Арбитражные суды неоднократно вставали на сторону экспортеров и признавали правомерность вычета НДС в случае подачи исправленных счетов-фактур. Например, в Постановлении ФАС ВВО от 25.03.04 № А11-4793/2003-К2-Е-2381 сказано: «Вместе с тем ни глава 21 Налогового кодекса Российской Федерации, Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 № 914, не содержат положения о том, что допущенные поставщиком при оформлении счетов-фактур нарушения не могут быть устранены, а недостающая информация восполнена».

Такая же позиция сформулирована в постановлениях ФАС МО от 01.07.03 № КА-А40/4227-03, ФАС СЗО от 23.06.03 № А5-27527/02 и др.

Федеральный арбитражный суд Центрального округа в постановлении от 16.04.04 № А09-13294/03-3 признал, что просрочка Обществом 5-дневного срока выставления счетов-фактур не может являться основанием для отказа в принятии к вычету суммы НДС.

7. Отсутствует отметка «Товар вывезен полностью» на добавочных листах ГТД.

В соответствии с п. 12 Инструкции штамп «Товар вывезен полностью» ставится на оборотной стороне основного листа таможенной декларации (ее копии). Следовательно, такое требование налогового органа является неправомерным. Данная позиция подтверждается решениями арбитражных судов (см., например, Постановление ФАС ЦО от 25.08.03 № А54-621/03-С3).

8. Не подтверждена оплата поставщикам экспортного товара.

Такая ситуация возникает при авансовых платежах, когда экспортер в назначении платежа указывает реквизиты счета на предоплату, а не дату и номер счета-фактуры. В данном случае необходимо приложить к платежным поручениям, подтверждающим оплату сумм налога поставщикам, копии счетов, указанных в основании платежа.

Конечно, рассмотреть и даже перечислить все вероятные причины возникающих конфликтов между экспортерами и налоговыми органами по поводу возмещения НДС невозможно. Автор не ставит это своей целью. Обобщая вышеизложенное, следует признать, что, по сути, все причины возникающих конфликтных ситуаций можно сгруппировать в две основные группы: первая – превышение полномочий налоговыми органами и допущение с их стороны расширительного толкования НК РФ; вторая – небрежность налогоплательщиков при сборе и оформлении документов, подтверждающих вывоз товаров в таможенном режиме экспорта.

Как показывает практика, и та, и другая проблема разрешима. Первая обычно решается в арбитражном суде, и рассмотренные выше примеры показывают, что суды в своих постановлениях поддерживают налогоплательщиков и указывают на неправомерность действий налоговых органов.

К сведению налогоплательщиков: право организаций направлять в суд в качестве своих представителей не только адвокатов и штатных юристов, но других лиц по выбору налогоплательщика, подтверждено в Постановлении КС РФ от 16.07.04 № 15-П и Информационном письме Президиума ВАС РФ от 13.08.04 № 82. Причем в суд может быть направлен и человек без юридического образования – АПК такого требования не содержит. Единственный документ, который необходим представителю, – доверенность. Таким образом, защищать интересы предприятия в судебных органах могут и аудиторы.

Вторая проблема чаще всего возникает из-за неаккуратно оформленных и заполненных документов, поэтому налоговые органы и отказывают в возмещении НДС по такому формальному основанию. Причина – отсутствие в штате предприятия специалиста по внешнеэкономической деятельности либо низкая его квалификация.

В связи с этим хотелось бы обратить внимание читателей на разработанный МНС РФ Временный Регламент проведения проверок обоснованности применения нулевой ставки и вычетов по НДС[5] (далее – Регламент). Этот документ разработан исключительно для налоговых органов, но может быть полезен и экспортерам. Изучив порядок и методику проведения проверки, организации-экспортеры и их контрагенты смогут избежать некоторых ошибок. Регламентом установлено, что проверка проводится в два этапа. Первый – предварительный этап начинается после регистрации счетов-фактур в налоговой инспекции. В течение трех дней с момента регистрации налоговый орган определяет экспортеров, которые будут подвергнуты проверке. В первую очередь к ним относятся:

организации, ранее нарушавшие налоговое законодательство;

фирмы, впервые выходящие на внешний рынок;

предприятия, имеющие задолженность перед бюджетом; и т. д.

Задача предварительного этапа – проверка поставщиков экспортного товара (выявление фирм-«однодневок»; является ли товар, вывезенный на экспорт, характерным для поставщика, не завышена ли его стоимость; перечислен ли НДС поставщиком в бюджет и др.). В случае если поставщик экспортного товара не является его производителем, проверяется вся цепочка поставщиков, до выявления реального производителя. Вся полученная на этом этапе проверки информация будет храниться в налоговой инспекции до тех пор, пока экспортер не представит декларацию по НДС по ставке 0% и пакет подтверждающих документов.

На втором этапе проверки обоснованности применения нулевой ставки и вычетов по НДС рассматривается представленная декларация (правильность заполнения, пересчета валюты в рубли и т.д.), полнота подтверждающих факт экспорта документов, бухгалтерских регистров и первичных документов, обосновывающих отражение в учете операций, сопутствующих экспорту.

Порядок сопоставления всех полученных сведений раскрыт в п. 3.5 Регламента. Особое внимание налоговые органы обратят на расчеты по сделке через счета, открытые в одном банке, и произведенные в течение одного операционного дня; на первичные документы нескольких поставщиков, оформленные в течение одного дня; на несовпадение дат на приходных и отгрузочных документах; на отсутствие денег на расчетном счете в момент совершения операции и т.п. По окончании всех этих мероприятий налоговым органом будет принято решение о возмещении сумм НДС.

К сведению налогоплательщиков: в соответствии с Приказом Генеральной Прокуратуры РФ, ФСБ РФ, МВД РФ, МНС РФ, ГТК РФ № 16/226/219/БГ-3-06/166/370[6] при проведении контрольных мероприятий налоговые органы должны выявлять следующие нарушения:

по одному контракту за различные налоговые периоды в ГТД с различными датами перемещения товаров через пункты пропуска проставлена одна и та же личная номерная печать должностного лица таможенного органа;

по однородным товарам, отгружаемым по различным контрактам несколькими организациями-экспортерами, отметки о вывозе на ГТД подтверждаются одной и той же личной номерной печатью должностного лица таможенного органа.

В трехдневный срок со дня обнаружения указанных обстоятельств налоговые органы направляют данную информацию в соответствующий таможенный орган, который производил оформление товаров в соответствии с таможенным режимом экспорта.

**Список литературы**

[1]Определение КС РФ от 08.04.04 № 153-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда Челябинской области о проверке конституционности пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации».

[2]Постановление Президиума ВАС РФ от 05.10.04 № 5351/04 «О пересмотре постановления ФАС Поволжского округа по делу № А65-4400/2003-СА Арбитражного суда Республики Татарстан».

[3]Приказ ГТК РФ от 21.07.03 № 806 «Об утверждении Инструкции о подтверждении таможенными органами фактического вывоза (ввоза) товаров с таможенной территории РФ (на таможенную территорию РФ)».

[4]Определение КС РФ от 25.03.04 № 93-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пивоваренная компания «Балтика» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации».

[5]Временный Регламент проведения проверки обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, утв. Приказом МНС РФ от 24.06.03 № БГ -4-06/16дсп.

[6]Приказ Ген. Прокуратуры РФ, ФСБ РФ, МВД РФ, МНС РФ, ГТК РФ от 04.04.03 № 16/226/219/БГ-3-06/166/370 «Об утверждении Порядка взаимодействия налоговых и правоохранительных органов по противодействию неправомерному возмещению налога на добавленную стоимость из федерального бюджета в отношении товаров, вывозимых за пределы таможенной территории РФ».