

Новые подходы к вопросу о применении института налоговых вычетов.

Апасеева Надежда Александровна

Студентка

Марийский государственный университет, юридический факультет.

РФ, республика Марий Эл, г. Йошкар-Ола

Nadusha84@mail.ru

Либерализация внешнеэкономической деятельности существенно расширила круг предприятий, организаций и отдельных предпринимателей, получивших право непосредственного выхода на внешний рынок. Этому способствует и тот факт, что государство устанавливает для такой категории налогоплательщиков налоговую льготу в виде налогообложения выручки от экспортных операций по ставке 0%.

В соответствии со ст. 143 Налогового кодекса РФ (далее НК РФ) налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (далее НДС) на таможене являются лица, которые перемещают товары через таможенную границу РФ.

Согласно ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии с НК РФ, на установленные НК РФ налоговые вычеты. Уплата экспортного НДС по ставке 0% дает право налогоплательщику на получение таких налоговых вычетов. Эти налоговые вычеты налогоплательщик применяет в форме возмещения из бюджета ранее уплаченного НДС при приобретении товаров (работ, услуг), в последствии реализованных на экспорт.

Из системного толкования положений статей 169,171,172 НК РФ следует, что основными факторами, определяющими право налогоплательщика НДС на возмещение налога из бюджета при осуществлении экспортных операций, являются подтверждение права налогоплательщика на применение налоговой ставки НДС 0%, производственное назначение реализованных на экспорт товаров (работ, услуг), наличие правильно заполненных счетов-фактур, учет и оплата поставщику указанных товаров (работ, услуг).

В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 164 НК РФ обложение налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0% при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, производится при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ.

Для того чтобы получить возмещение по экспортному НДС налогоплательщик обязан указать в своем заявлении на возмещение входного НДС суммы, которые подлежат возмещению из бюджета. Эти суммы возмещения должны быть подтверждены соответствующими документами (счетами-фактурами). Решение о возмещении НДС принимается налоговым органом по результатам рассмотрения заявления налогоплательщиком и проверки представленных им документов.

Долгое время спорным являлся вопрос о допустимости подтверждения права на возмещение НДС после принятия налоговым органом решения об отказе в возмещении экспортного НДС.

Особенно остро обсуждалась проблема о возможности представления налогоплательщиком дополнительных доказательств права на возмещение экспортного НДС в ходе судебного заседания при рассмотрении спора об оспаривании решения налогового органа об отказе в возмещении НДС. Позиция налогового органа заключалась в том, что налогоплательщик экспортного НДС обязан был предоставлять эти счета-фактуры вместе с заявлением о возмещении экспортного НДС. Позиция налогоплательщика: счета-фактуры, подтверждающие правильность применения экспортного НДС он вместе с заявлением представлять не обязан. У арбитражных судов также не было единого мнения по данному вопросу.

Точку в этом споре поставил Конституционный суд РФ (далее КС РФ). В своем Определении № 266-О от 12.07.06 г. «По жалобе закрытого акционерного общества

"Производство продуктов питания" на нарушение конституционных прав и свобод отдельными положениями статей 88, 171, 172 и 176 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее Определение КС РФ № 266-О).

В своем определении КС РФ указал, что положения статьи 88, пунктов 1 и 2 статьи 171, пункта 1 статьи 172 и пунктов 1-3 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации по своему конституционно-правовому смыслу, не обязывают налогоплательщика одновременно с подачей налоговой декларации (и/или заявления о возврате из бюджета сумм налога на добавленную стоимость в случае превышения сумм налоговых вычетов общей суммы налога) представлять документы, подтверждающие правильность применения налоговых вычетов по НДС (в нашем случае правильность применения возмещения по экспортному НДС). КС РФ указал на то, что обязанность по предоставлению таких документов возникает у налогоплательщика, согласно части четвертой статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации, только при условии направления налоговым органом соответствующего требования в ходе проведения камеральной налоговой проверки. Решение об отказе в возмещении, в том числе и экспортного НДС, выносится по результатам камеральной или выездной налоговой проверки, налоговый орган не имеет права отказать налогоплательщику в таком возмещении, если соответствующая налоговая проверка не была им проведена.

При этом необходимо отметить, что истребование дополнительных документов в ходе проверки представленных налогоплательщиком документов в силу положений статей 31, 88, 93 НК РФ – это право, а не обязанность налоговых органов. В связи с чем налогоплательщик, имея на руках необходимые документы, узнает о необходимости их представления для подтверждения права на возмещение налога лишь в ходе соответствующего судебного заседания.

По этому вопросу в своем Определении от 12.07.06 № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросетьстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» (далее Определение КС РФ № 267-О) КС РФ указал, что положения частей третьей и четвертой статьи 88 и пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующие порядок проведения мероприятий налогового контроля, предполагают, что налоговый орган, проводящий камеральную налоговую проверку, при обнаружении налоговых правонарушений **обязан** требовать от налогоплательщика представления объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, и уведомлять его о дате и месте рассмотрения материалов проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. С 1 января 2007 года соответствующие изменения внесены и в статью 88 НК РФ.

На основании изложенного можно сделать вывод о том, что налоговые органы должны в ходе проведения камеральной налоговой проверки истребовать от налогоплательщика документы, подтверждающие право последнего на получение возмещения по экспортному НДС.

В Определении № 267-О, КС РФ было приведено новое толкование части 4 ст. 200 АПК РФ. Теперь налогоплательщик сможет представлять в арбитражный суд доказательства, документы (счета-фактуры), подтверждающие право налогоплательщика на получение возмещения по экспортному НДС, которые не были им представлены в налоговый орган.

И в заключении можно сделать вывод о том, что Определения КС РФ № 266-О и № 267-О значительно расширили возможности налогоплательщиков по реализации права на судебную защиту своих нарушенных прав и законных интересов, в частности, по делам об оспаривании действий налоговых органов, выразившихся в отказе в возмещении НДС по экспортным операциям.