

Возмещение НДС: понятие и место в порядке исчисления и уплаты. НДС по внешнеэкономическим сделкам

© 2009 С.А. Кочкалов

Институт социального образования (филиал)

Российского государственного социального университета, г. Саратов

Всесторонне рассматривается проблема возмещения из бюджета излишне уплаченных сумм НДС. Особое внимание уделяется исследованию правоотношений, связанных с возмещением НДС, в частности НДС по внешнеэкономическим сделкам.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, НДС по внешнеэкономическим сделкам, налоговые правоотношения, налоговые обязательства.

Согласно постановлению Конституционного Суда Российской Федерации “По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никоновой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова” от 27 мая 2003 г. № 9-П, налогоплательщик вправе использовать налоговые льготы, свободно выбирать любые формы предпринимательской деятельности, использовать свои способности и имущество¹. Применение налоговой ставки 0% также относится к налоговым льготам, оно не только освобождает от налогообложения экспортируемые товары, но и предоставляет налогоплательщику-экспортеру право на возмещение из бюджета ранее уплаченных сумм НДС. При реализации товаров на экспорт право налогоплательщика на применение ставки 0% по налогу на добавленную стоимость возникает в силу заключения сделки с иностранным контрагентом, обязанность по уплате НДС у которого отсутствует. Следовательно, сумма налога, уплаченная контрагентом налогоплательщиком на территории Российской Федерации, не включается в стоимость товара, отправляемого на экспорт, и должна быть возмещена налогоплательщику из бюджета². Так, в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 19 января 2005 г. № 41-О отмечено, что порядок освобождения от НДС обладает определенной спецификой. При таком порядке происходит не только освобождение налогоплательщика от уплаты НДС по операциям реализации соответствующих товаров (работ, услуг),

но и возмещение из бюджета сумм НДС, перечисленных налогоплательщиком своим поставщикам (возврат “входного” НДС). Применение такого порядка в отношении экспортируемых товаров способствует усилению конкурентоспособности товаров, экспортируемых из Российской Федерации, на мировом рынке, поскольку по общему правилу обложение налогом на добавленную стоимость экспортируемых товаров, а также работ и услуг, связанных с экспортом товаров, осуществляется в стране назначения³. Вместе с тем с проблемой возмещения НДС связано большинство возникающих на практике вопросов и даже конфликтных ситуаций, разрешение которых зачастую возлагается на арбитражные суды. Возврат организациями-экспортерами из бюджета сумм НДС по ставке 0% при осуществлении ими экспортных операций занимает одно из первых мест в огромной массе проблем, являющихся следствием несовершенства существующей налоговой системы Российской Федерации⁴.

Возмещение из бюджета ранее уплаченных сумм налога предусмотрено и при налогообложении акцизами (ст. 203 НК РФ). Анализ норм НК РФ, где данный термин используется только в гл. 21 и 22, позволяет сделать вывод, что процедура возмещения характерна только для косвенных налогов (НДС, акцизы). Данное обстоятельство обусловлено экономической сущностью косвенных налогов, а именно наличием в их структуре механизма переложения налогов. Ввиду того что нормы, определяющие порядок возмещения налога, регулируют определенную разно-

¹ Собрание законодательства Российской Федерации. 2003. № 24. Ст. 2431.

² По жалобе общества с ограниченной ответственностью “Производственная фирма “ЛАГОМ” на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 4 апр. 2006 г. № 98-О // Вестн. Конституционного Суда РФ. 2006. № 4. С. 74.

³ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Оренсал” на нарушение конституционных прав и свобод подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 19 янв. 2005 г. № 41-О. Доступ из СПС “КонсультантПлюс”.

⁴ Володичев М. “Новые” проблемы возврата НДС и как с ними бороться // Хоз-во и право. 2004. № 11. С. 96.

видность налоговых отношений, связанных с особенностями уплаты и исчисления косвенных налогов, о возмещении налогов можно говорить как об институте налогового права. Учитывая значимость этого института в практической деятельности, представляется необходимым для уяснения его особенностей исследовать правовую природу возмещения косвенных налогов, что, возможно, позволит предложить пути решения отдельных проблем, связанных с возмещением НДС.

В толковом словаре С.И. Ожегова глагол “возместить” и производное от него существительное “возмещение” означают “заменить чем-нибудь утраченное или недостающее”⁵. Применительно к вопросу о возмещении НДС получается, что налогоплательщик уплачивает НДС, включаемый в цену товара до момента его экспортирования, а государство обязуется в определенные сроки возместить экспортерам ранее уплаченные суммы НДС⁶. С филологической точки зрения, использование в законодательстве термина “возмещение” представляется более логичным по сравнению с близким по значению понятием “возврат”, означая “отдать взятое, полученное ранее, получить обратно”, поскольку налогоплательщик уплачивает налог, а государство, возмещая его, возвращает не налог, а денежные суммы, компенсируя тем самым расходы налогоплательщиков. Однако в целом суть возмещения сводится к выплате налогоплательщикам сумм НДС, акцизов, уже поступивших в бюджет. В частности, в науке налогового права под понятием “налог” (как объект налогового правоотношения) понимают и сумму денежных средств, подлежащую внесению в бюджет, и возврат налога налогоплательщику⁷. Ввиду этого прослеживается тесная взаимосвязь понятий “возмещение” и “возврат” налога, основанных на обязанности государства вернуть суммы налога в денежной форме, поскольку излишняя уплата налога означает противоречащее закону перераспределение частной и государственной собственности⁸.

Однако налоговый платеж традиционно считается безвозвратным: “налоговый платеж - это

⁵ Ожегов С.И. Словарь русского языка: Ок. 57 000 слов / Под ред. Н.Ю. Шведовой. М., 1987. С. 79.

⁶ Динес И.Ю. Проблемы возврата НДС экспортерам в России и за рубежом // Законодательство. 2002. № 11. С. 57.

⁷ Сухов М.В. Налоговый правоприменительный процесс в механизме реализации налогового законодательства: Административно-правовое исследование: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2005. С. 18.

⁸ Лекомцева О.С. Возврат (зачет) излишне уплаченных налогов: судебная практика и закон // Арбитражная практика. 2002. № 3. С. 28.

основанная на законе денежная форма отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществляемого в том числе на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности”⁹. По общему правилу налогообложение не предполагает каких-либо форм кредитования государства и всегда характеризуется безвозвратностью. Однако в некоторых случаях налогоплательщик исполняет свою налоговую обязанность по уплате налога в несколько большем объеме, чем причитается в соответствии с действующим налоговым законодательством. Проявлением “возвратности” налога является ситуация, когда налог подлежит возврату только в случаях законодательно установленной льготы или неправильной его уплаты в бюджет (переплата налога)¹⁰ ввиду арифметической ошибки, допущенной при расчете налога, добросовестного заблуждения или неправомерного взыскания недоимки и т.д., результатом которых становится перечисление в бюджет денежной суммы в большем, чем причитается, размере. В данной связи в теории налогового права и в налоговом законодательстве предусмотрен институт, именуемый в теории права как “компенсация налогов”¹¹, “зачет и возврат налогов”¹², основанный на праве налогоплательщика на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов (подп. 5 п. 1 ст. 21 НК РФ). В целом, суть указанных терминов заключается в возможности возврата из бюджета излишне уплаченных сумм налогов. Так, например, компенсация налогов (термин, применяемый в налоговом планировании) означает возмещение налогоплательщику сумм уплаченных налогов и реализуется в двух формах: возврат налога - прямая компенсация и зачет налога - косвенная компенсация¹³.

Основы правового регулирования порядка возвращения излишне уплаченных налогов определены в гл. 12 НК РФ “Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм”, анализ положений которой свидетельствует о существовании двух способов, позволяю-

⁹ По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона РФ от 01.01.93 “О государственной границе РФ” в редакции от 19.07.97: Постановление Конституционного Суда РФ от 11 нояб. 1997 г. № 16-П // Собр. законодательства РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

¹⁰ Балакина А.П. Признаки налога: их содержание и особенности регулирования // Законодательство. 2005. № 2. С. 28.

¹¹ Толкушкин А.В. Энциклопедия российского и международного налогообложения. М., 2003. С. 284.

¹² Налоговое право России: Учебник / Отв. ред. Ю.А. Крохина. 3-е изд., испр. и доп. М., 2008. С. 304.

¹³ Толкушкин А.В. Указ. соч. С. 284.

щих вернуть излишне уплаченные налоги: зачет и возврат. Зачет налога предполагает возможность засчитать излишне уплаченные суммы налога в счет предстоящих платежей или направить их на погашение недоимки. Поскольку факт переплаты может быть установлен как налогоплательщиком, так и налоговым органом, то зачет излишне уплаченных сумм осуществляется либо по письменному заявлению налогоплательщика, либо на основании решения, вынесенного налоговым органом по собственной инициативе. Возврат излишне уплаченных сумм налога по общему правилу производится на основании заявления налогоплательщика. При этом возврат налогоплательщику суммы излишне взысканного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию, производится только после зачета данной суммы в счет погашения указанной недоимки (задолженности) (п. 1 ст. 79 НК РФ).

Единство целей, а также общие черты порядка осуществления возврата и возмещения сумм налогов свидетельствуют об определенном сходстве институтов возврата и возмещения. Об общности данных институтов говорит использование законодателем термина “возврат” в названии ст. 203 НК РФ, по сути регулирующей порядок возмещения сумм акциза. Тот факт, что как в случае возврата, так и возмещения налогоплательщик может распорядиться возвращаемой суммой налога, направив его на уплату предстоящих платежей путем зачета, позволяет рассматривать зачет как форму возврата или возмещения. Следует отметить, что, например, таможенное законодательство также исходит из того, что зачет является формой возврата излишне уплаченных или излишне взысканных таможенных пошлин, налогов (п. 8 ст. 355 ТК РФ).

Тем не менее, несмотря на сходство институтов возврата и возмещения, суть которых сводится к получению из бюджета ранее уплаченных сумм налога, институт возмещения имеет свою специфику, обусловленную сферой применения. В отличие от института возврата, который распространяется на все налоги (п. 1 ст. 78 НК РФ), институт возмещения применим только к НДС и акцизам. В силу этого на основе анализа норм НК РФ, касающихся возврата из бюджета сумм налога, можно сделать вывод, что институты возмещения и возврата соотносятся как часть и целое, что позволяет выделить следующие виды возврата:

- возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога (ст. 79 НК РФ),

представляющий собой совокупность правовых норм, регулирующих отношения, возникающие между налогоплательщиками и налоговыми органами по поводу получения из бюджета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога, образовавшихся в результате переплаты налога вследствие допущенных ошибок при исчислении или взыскании налога;

- возврат ранее уплаченных сумм косвенных налогов, заявленных к возмещению. Институт (субинститут по отношению к институту возврата) возмещения косвенных налогов можно определить как совокупность правовых норм, регулирующих отношения между налогоплательщиками косвенных налогов и налоговыми органами по поводу получения из бюджета ранее уплаченных сумм косвенных налогов, представляющих собой разницу между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектами налогообложения в соответствии с НК РФ. В связи с тем, что данный институт регулирует порядок возмещения как НДС, так и акцизов, которые хоть и являются косвенными налогами, тем не менее обладают специфическими особенностями, в структуре института возмещения косвенных налогов можно выделить субинституты: возмещения НДС и возмещения акцизов.

Указанные виды (подвиды) возврата сумм налогов, как уже отмечалось, могут осуществляться в форме зачета сумм налога в счет предстоящих платежей или погашения недоимок (задолженностей).

Учитывая вышесказанное, представляется целесообразным отредактировать положения гл. 12 НК РФ:

- во-первых, изменив ее название: например, по аналогии с таможенным законодательством - “Возврат сумм налогов и иных денежных сумм¹⁴”;
- во-вторых, изменив последовательность изложения: сначала включить нормы о возврате, а затем о зачете сумм налога;
- в-третьих, включив нормы о распространении положений данной главы на порядок возмещения сумм косвенных налогов.

Как представляется, предложенные изменения внесут определенную ясность в порядок регулирования возврата сумм налогов, а также исключат возможность произвольного толкования законодательных норм в правоприменительной практике, поскольку произвольное, не основанное на законе толкование ст. 78 НК РФ, давае-

¹⁴ Под “иными денежными суммами” здесь понимаются предусмотренные законодательством проценты за нарушение сроков возврата сумм налога.

мое арбитражными судами, приводит к нарушению конституционных прав граждан, предусмотренных ст. 34 и 35 Конституции Российской Федерации¹⁵. В науке по поводу сложившейся судебной практики по применению положений гл. 12 НК РФ высказываются категорические мнения о необходимости ее коренного пересмотра, поскольку она должна отражать справедливый баланс частных и публичных интересов¹⁶.

Выделение субинститута возмещения НДС как подвида института возврата излишне уплаченных сумм налога обусловлено, во-первых, рядом специфических признаков, присущих правоотношениям, складывающимся по поводу возмещения ранее уплаченных сумм НДС, а во-вторых, функциональным предназначением данного института.

Выявить и рассмотреть особенности субинститута возмещения НДС возможно путем исследования правоотношений, составляющих основу данного института. Однако, прежде чем приступить к непосредственному анализу этих отношений, в целях уяснения их характера следует обратить внимание на существующую в науке налогового права теорию налогового обязательства¹⁷. Рассмотрение данной теории в контексте настоящей статьи обусловлено спецификой обозначенных отношений, целью которых является возврат государством переплаченных сумм налога. А в отдельно установленных случаях на государство возлагается обязанность уплатить проценты за нарушение сроков возврата сумм налога (п. 10 ст. 78, п. 5 ст. 79, п. 10 ст. 176, п. 3 ст. 203 НК РФ). Как отмечается в литературе, начисление процентов компенсирует налогоплательщику имущественный ущерб, причиненный неправомерным взысканием с него государством излишних денежных сумм¹⁸. Имен-

но эти черты, на первый взгляд, сближают правоотношения, связанные с возвратом (возмещением) сумм налога, с обязательственными отношениями, регулируемые гражданским законодательством. В теории налогового права последнее время часто обращается внимание на целесообразность введения в научный оборот конструкции налогового обязательства, обосновывается возможность определения понятия налогового обязательства по образцу, имеющемуся в гражданском законодательстве¹⁹. При этом среди общих свойств налогового и гражданского обязательств называются их имущественный и относительный характер, их целенаправленность; указывается на то, что оба вида обязательств представляют собой правоотношения активного типа и обеспечены имущественными санкциями²⁰. Сторонниками теории налогового обязательства в качестве разновидности производных налоговых обязательств рассматриваются и возвратно-зачетные налоговые обязательства, особенностью которых является то, что в рамках этих отношений публично-территориальное образование может выступать на стороне должника, а налогоплательщик, налоговый агент - на стороне кредитора²¹. Однако у теории налогового обязательства есть и противники, считающие, что обязательство характерно для договорных отношений, использующих диспозитивные методы, обусловленные равенством субъектов правоотношения²², а налоговые правоотношения, как отмечено в Постановлении Конституционного Суда «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года “О федеральных органах налоговой полиции”» от 17 декабря 1996 г. № 20-П, основаны на властном подчинении одной стороны другой²³. Правда, в теории высказаны несколько иные взгляды на природу налоговых правоотношений. Так, С.Г. Пепеляев справедливо замечает, что “суть взаимоотношений участников налоговых правоотношений состоит не в подчинении налогоплательщиков налоговым органам (субординации), а в подчинении обеих сторон закону”²⁴. Таковую позицию поддер-

¹⁵ Лекомцева О.С. Указ. соч. С. 29.

¹⁶ См.: Налоговое право России. Особенная часть / Отв. ред. Н.А. Шевелева. М., 2004. С. 116; Худанова А.Ю. Проблема возврата косвенных налогов // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года. М., 2004. С. 168; Килинкарва Е.В. О распространении правил статей 78 и 79 Налогового кодекса Российской Федерации на суммы излишне уплаченных и излишне взысканных косвенных налогов // Налоги и финансовое право. 2008. № 6. С. 140.

¹⁷ См.: Агарков М.М. Обязательство по советскому гражданскому праву. М., 1940. С. 109; Карасева М.В. Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 279-282; Пепеляев С.Г. О налоговых правоотношениях // Налоговый эксперт. 2001. № 4. С. 12; Прохоров Е.В. Теория налоговых обязательств. Алматы, 2001. С. 83; Чибинев В.М. Проблемы соотношения понятий “обязанность” и “обязательство” в налоговом праве // Налоги. 2006. № 3. С. 12; Полищук И.С. Налоговое обязательство в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2008. С. 3-4; и др.

¹⁸ Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие. М., 2008. С. 231.

¹⁹ См.: Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С. 138-140; Запольский С.В. О предмете финансового права // Правоведение. 2002. № 5. С. 25-29; и др.

²⁰ См.: Карасева М.В. Указ. соч. С. 83.

²¹ Виницкий Д.В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права // Законодательство. 2003. № 7. С. 30.

²² Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. Харьков, 2001. С. 241.

²³ Собрание законодательства Российской Федерации. 1997. № 1. Ст. 197.

²⁴ Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С. 134.

живает и Д.В. Винницкий, считающий, что для налогово-правового метода свойственно установление не отношений, основанных на подчинении одного участника воле другого (его усмотрению, облеченному в форму властного распоряжения), а отношений, базирующихся на прямом подчинении налоговым нормам, детально регламентирующим все аспекты деятельности участников отношения²⁵. Однако в любом случае, в отличие от гражданско-правовых норм, предполагающих свободу волеизъявления сторон, выражающегося в самостоятельном и независимом установлении прав и обязанностей, налоговые правоотношения строго регламентированы, в частности, четко определены права и обязанности субъектов этих правоотношений. Учеными выделяются и другие признаки налоговых правоотношений, не позволяющие их характеризовать как налоговое обязательство. Так, Д.А. Смирнов на основе анализа оснований возникновения, предмета регулирования, характера (частноправовой, публично-правовой) гражданских и налоговых правоотношений делает вывод о наличии гражданско-правового обязательства и обязанности, но не обязательства по уплате налога как составяющего основное содержание налогового правоотношения²⁶.

Следует согласиться с указанными точками зрения, обосновывающими позицию, что налоговым правоотношениям не свойственен обязательственный характер, поскольку им присущ публично-правовой характер, основанный на императивных нормах законодательства. В связи с этим и отношения, возникающие по поводу возврата (возмещения) из бюджета сумм налога, следует рассматривать не как обязательство, а как часть, элемент налогового правоотношения, складывающегося в рамках отношений по исполнению основной налоговой обязанности - уплате налога в бюджет. Понимание налоговых правоотношений как обязательственных приводит к тому, что на практике налоговые органы, например, считают возможным применять к налоговым правоотношениям общие сроки исковой давности, установленные ГК РФ²⁷. Неправомерность такой позиции была доказана в Постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 9 июля 2002 г. № КА-А41/4378-02, в котором был сделан вывод о том, что любые организации вправе обратиться с заявлением в

налоговый орган о зачете излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей либо погашения недоимки по данному налогу независимо от истечения сроков исковой давности²⁸.

Право на возмещение ранее уплаченных сумм налога возникает в рамках реализации конституционной обязанности по уплате налогов. В налоговом праве обязанность по уплате налога является первоосновой, несущей конструкцией его правового статуса, а все прочие обязанности производны от указанной²⁹. Исполнение данной обязанности порождает правоотношения, характеризующиеся сложной динамической структурой. По мере накопления юридических фактов структура правоотношения развивается, преобразовывается: права и обязанности сменяют друг друга, дополняются новыми, видоизменяются и т.д.³⁰ Ввиду этого в теории налогового права в реализации налоговой обязанности налогоплательщика выделяют ряд последовательно сменяющихся стадий (этапов)³¹, в одну из которых - стадию реализации прав и обязанностей и применения права налоговым органом - включена подстадия налогового учета и контроля; этапом последней является зачет или возврат сумм налога, сбора, пени, штрафа³².

Таким образом, правоотношения по возмещению сумм НДС представляют собой часть (элемент, этап) единой системы налоговых правоотношений, основанных на обязанности по уплате налога. При этом, как и любые правоотношения, отношения, связанные с возмещением сумм НДС, имеют свою структуру: субъект, объект, содержание, выражающееся в правах и обязанностях субъектов. В качестве объекта правоотношения, как правило, рассматривается то, на что данное правоотношение направлено, по поводу чего оно возникает³³. В нашем случае - это получение из бюджета ранее уплаченных сумм НДС, заявленных к возмещению. Словосочетание "заявленных к возмещению" означает, что объектом данных правоотношений является не возмещение сумм НДС вообще, а только тех сумм, которые могут быть возмещены в соответствии с действующим законодательством. Право на возмещение НДС предоставляется, если по итогам налогового периода сумма налоговых выче-

²⁸ Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

²⁹ Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С. 160.

³⁰ Иванов С.Г. Налоговое администрирование и процессуальный порядок деятельности // Налоги и финансовое право. 2008. № 6. С. 114.

³¹ Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М., 2003. С. 143-144.

³² Иванов С.Г. Указ. соч. С. 120-121.

³³ Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. М., 2003. С. 528-529.

²⁵ Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 159.

²⁶ Смирнов Д.А. Правовая природа обязанности по уплате налога // Налоги. 2008. № 30.

²⁷ См.: Виговский Е.В. Налог на добавленную стоимость по льготированной деятельности подлежит зачету // Налоги. 2006. № 14.

тов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения, за исключением ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации (п. 1 ст. 176 НК РФ). Как указывал Конституционный Суд Российской Федерации в рамках исследования вопроса о налоговых вычетах, являющихся предпосылкой института возмещения, этим обеспечиваются условия для движения эквивалентных по стоимости, хотя и различных по направлению, потоков денежных средств, одного - от налогоплательщика к поставщику в виде фактически уплаченных сумм налога, а другого - к налогоплательщику из бюджета в виде предоставленного законом налогового вычета, приводящего либо к уменьшению итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, либо к возмещению суммы налога из бюджета³⁴. Основными требованиями НК РФ для реализации права налогоплательщика на вычет являются следующие:

- товары (работы, услуги) приобретаются для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения;
- наличествуют соответствующие первичные документы;
- данные товары (работы, услуги) приняты к учету и оплачены³⁵.

В рамках исследования НДС по внешнеэкономическим сделкам, поскольку налогоплательщики, осуществляющие ввоз товаров на территорию Российской Федерации, не имеют права на вычеты, интерес представляет право на вычет, связанное с экспортом товаров (работ, услуг), обуславливающим применение налоговой ставки 0% (п. 1-3 ст. 164 НК РФ). Налогоплательщик, осуществивший операции по реализации товаров (работ, услуг), налогообложение которых производится по налоговой ставке 0%, использовал покупные товары (работы, услуги). При этом он оплатил не только приобретенные товары (работы, услуги), но и предъявленные ему продавцами суммы НДС (так называемый “входной” НДС). Соответственно налогоплательщик имеет право на применение налоговых вычетов в части сумм НДС, уплаченных продавцам³⁶. Таким образом, объектом правоотношения по возмещению ранее уплаченных сумм НДС будет получение сумм “вход-

ного” НДС, ранее уплаченных налогоплательщиком-экспортером. В случае, если нарушены сроки возврата суммы налога, в объект правоотношения включаются и проценты, начисленные исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения срока возмещения (п. 10 ст. 176 НК РФ). Предметом правоотношения будет конкретная денежная сумма в валюте Российской Федерации, которая может включать в себя как сумму “возвращаемого” налога, так и начисленные проценты.

Ввиду того что рассматриваемое право на возмещение НДС возникает в связи с осуществлением экспорта товаров (работ, услуг), этим правом, соответственно, наделяются только налогоплательщики-экспортеры, уплатившие НДС, выступающие субъектами правоотношения, складывающегося по поводу возмещения “входного” НДС. Также субъектом данных правоотношений выступает государство, которое в лице своих уполномоченных органов возвращает сумму налога налогоплательщику. Анализ ст. 176 НК РФ, бесспорно, позволяет отнести к таким уполномоченным структурам налоговый орган. Однако положения п. 8, 11 ст. 176 НК РФ, впрочем как и п. 8, 12 ст. 78, п. 2, 6-7 ст. 79 НК РФ, содержат указание еще на одного участника - территориальный орган Федерального казначейства. Именно на данный орган возлагается обязанность по непосредственному возврату сумм налога налогоплательщику. Вопрос, является ли территориальный орган Федерального казначейства субъектом правоотношений по возврату (возмещению) ранее уплаченных сумм налога, следует решать исходя из того, нормами какой отрасли права регулируется порядок исполнения названной обязанности. Как представляется, обязанность территориального органа Федерального казначейства по возврату налогоплательщику суммы налога основана на решении налогового органа о возмещении сумм налога и возникает в силу направленного в его адрес поручения налогового органа. При этом сама процедура возврата сумм налога урегулирована бюджетным законодательством. В данной связи можно сделать вывод, что отношения, возникающие между территориальным органом Федерального казначейства и налогоплательщиками, возмещающими сумму налога, являются, во-первых, не налоговыми, а бюджетными, поскольку регулируются нормами бюджетного законодательства, а во-вторых, производными от налоговых правоотношений, складывающихся между налогоплательщиком и налоговым органом, поскольку только от исхода последних зависит возникновение первых.

³⁴ См.: Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года № 169-О // Вестн. Конституционного Суда РФ. 2004. № 6. С. 63.

³⁵ *Кожедубова И.И.* Порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость строительными организациями // *Налоги*. 2007. № 12.

³⁶ *Махров И.Е., Борисов А.Н.* НДС по экспорту: возмещение из бюджета: Комментарий к законодательству. М., 2002.

Следовательно, субъектами налогового правоотношения, связанного с возмещением “экспортного” НДС, являются налогоплательщики-экспортеры, подтвердившие право на применение налоговой ставки 0%, и налоговые органы. Учитывая сказанное, следует отметить, что круг субъектов рассматриваемого правоотношения значительно сужен по сравнению с субъектным составом правоотношений, складывающихся при возврате излишне уплаченных сумм налога. Согласно п. 14 ст. 78 НК РФ субъектами указанного правоотношения могут быть, наряду с налоговыми органами и налогоплательщиками любых налогов, налоговые агенты и плательщики сборов.

Содержание правоотношений составляют права и обязанности субъектов правоотношения. В отличие от, так сказать, “стандартных” налоговых правоотношений, где обязанность по уплате налога возлагается на налогоплательщика, в рассматриваемых правоотношениях обязанность вернуть сумму налога возлагается на государство в лице налоговых органов. Последняя корреспондирует субъективному праву налогоплательщика вернуть уплаченные суммы налога в силу установленных законом оснований. Однако говорить о том, что данная обязанность корреспондирует названному праву, можно только в общем смысле, как о начальном и конечном пунктах правоотношения по возврату сумм налога из бюджета. При более детальном рассмотрении данных правоотношений право налогоплательщика на возмещение сумм “входного” НДС является отправным пунктом, реализация которого инициирует возникновение рассматриваемых правоотношений путем представления соответствующих документов в налоговый орган. Представление документов порождает обязанность налогового органа принять их, рассмотреть, провести камеральную проверку, по результатам которой принять решение о возмещении (отказе в возмещении) сумм налога, но не безусловную обязанность вернуть ранее уплаченную сумму налога. Данное положение является очень важным при рассмотрении проблемы возмещения НДС, поскольку зачастую представление о том, что раз налогоплательщик имеет право на возмещение сумм налога, то налоговый орган безоговорочно обязан вернуть эти суммы, приводит к “обвинению” налоговых органов в стремлении наполнить бюджет любой ценой, в “налоговом терроризме”³⁷. Однако, как указал Конституци-

онный Суд Российской Федерации в определении “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” от 12 июля 2006 года № 266-О, налоговые органы вправе требовать от налогоплательщика документы, необходимые и достаточные для проведения проверки правильности применения налоговых вычетов. При этом выявленный в Определении конституционно-правовой смысл указанных законоположений исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике³⁸. Таким образом, основанием возникновения рассматриваемых правоотношений будет выступать право налогоплательщика на возврат ранее уплаченных сумм “входного” НДС, реализуемое путем подачи определенных законом документов, порождающее цепь взаимосвязанных прав и обязанностей налогового органа и налогоплательщика. Результатом их является принятие решения о возврате сумм налога, на основании которого и возникает обязанность возратить суммы налога, реализующаяся уже посредством бюджетных правоотношений.

Таким образом, институт возмещения “экспортного” НДС, являясь подвидом института возврата излишне уплаченных сумм налога, представляет собой совокупность правовых норм, регулирующих налоговые отношения, складывающиеся между налогоплательщиком-экспортером и налоговым органом по поводу возмещения из бюджета ранее уплаченных сумм “входного” НДС, характеризующиеся специфическими правами и обязанностями, обусловленными правом применения налоговой ставки 0% к экспортируемым товарам (работам, услугам).

Познание любого явления обязательно предполагает рассмотрение его функций, представляющих собой важнейшие качественные характеристики и ориентиры. Термин “функция” имеет несколько значений и понимается как роль, значение чего-нибудь, а также как отношение группы объектов, в котором изменению одного из них сопутствует изменение другого³⁹. Следовательно, определение функции явления позволит исследовать его с точки зрения взаимоотношений с другими явлениями объективной реальности и оказания влияния на них⁴⁰.

Анализ научной литературы, освещающей вопросы возмещения НДС, а также судебной

³⁷ См.: Новикова М. С НДС на шее // Экономика и жизнь. 2007. № 2. С. 31; Иванов С.Г. Указ. соч. С. 112; Хизриева Д.И. Возмещение налога на добавленную стоимость лизинговой компанией // Право и экономика. 2008. № 3. С. 66-67; Позиция РСПП в отношении Проекта Основных направлений налоговой политики на 2008-2010 гг. и предложения по налоговому стимулированию диверсификации экономики. Режим доступа: www.rspp.ru.

³⁸ Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 6. С. 64-68.

³⁹ Ожегов С.И. Указ. соч. С. 746.

⁴⁰ Философский энциклопедический словарь. М., 1983. С. 750.

практики, и прежде всего практики Конституционного Суда Российской Федерации, позволяет выделить следующие функции института возмещения НДС, и в частности возмещения “экспортного” НДС.

Во-первых, общность с институтом возврата излишне уплаченных сумм позволяет обозначить такую функцию, как гарантия защиты конституционного права собственности добросовестного налогоплательщика⁴¹. В постановлении Конституционного Суда Российской Федерации “По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона РФ от 27.12.91 “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” от 12 октября 1998 г. № 24-П было указано, что Конституция Российской Федерации предусматривает разграничение имущества, которым налогоплательщик не может распоряжаться по своему усмотрению, поскольку оно в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в бюджет, и имущества, находящегося в частной собственности, гарантии которой предусмотрены ст. 35 Конституции Российской Федерации⁴². Сходные позиции выражает и Европейский Суд по правам человека, который в Постановлении от 9 марта 2006 г. по делу об обжаловании отказа налоговых органов уплатить компании-заявителю проценты за просрочку возврата ей денежных средств, ошибочно выплаченных этой компанией в виде налогов, установил, что в связи с данным отказом допущены нарушения требований ст. 1 Протокола № 1 к Конвенции о соблюдении права человека на беспрепятственное пользование своим имуществом⁴³.

Во-вторых, поскольку невозможность получения налогоплательщиками, полностью испол-

няющими требования налогового законодательства, возмещения из бюджета сумм превышения уплаченного НДС над начисленным приводит к значительной потере ресурсов налогоплательщиков⁴⁴, функцией института возмещения НДС является нейтрализация издержек производства и влияния на принятие экономических решений налогоплательщиками НДС.

В-третьих, так как в основе возмещения “экспортного” НДС лежит предоставляемая государством льгота при осуществлении экспортных операций, в качестве функции рассматриваемого института можно выделить функцию стимулирования экспорта товаров (работ, услуг)⁴⁵. Так, в частности, в ранее упомянутом Определении от 19 января 2005 г. № 41-О Конституционный Суд Российской Федерации указал на то, что данная мера (применение налоговой ставки НДС 0%) направлена на поддержку отечественных товаропроизводителей с целью усилить конкурентоспособность экспортируемых товаров на мировом рынке.

Таким образом, суммируя все вышеизложенное, можно констатировать, что субинститут возмещения “экспортного” НДС, обладающий своими специфическими особенностями, функциями, занимает важное место в системе норм института возврата излишне уплаченных сумм налога, играя существенную роль в сфере правового регулирования порядка получения сумм НДС, поскольку без эффективно функционирующей системы возмещения, НДС создает значительные искажения для некоторых групп налогоплательщиков, которые влекут за собой существенные издержки, связанные с исполнением налогового законодательства⁴⁶.

Поступила в редакцию 05.08.2009 г.

⁴¹ Лекомцева О.С. Указ. соч. С. 28.

⁴² Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 42. Ст. 5211.

⁴³ Акционерное общество “Эко-Эльда Авее” против Греции: Постановление от 9 марта 2006 г. // Бюл. Европейского Суда по правам человека. 2006. № 10. С. 54-55.

⁴⁴ Саакян Р., Трунин И. Возмещение налога на добавленную стоимость при применении нулевой налоговой ставки // *Вопр. экономики*. 2007. № 3. С. 121.

⁴⁵ Гордеева О.В. Налоговые льготы: классификация и особенности применения // *Налоги и финансовое право*. 2008. № 6. С. 128.

⁴⁶ Синельников-Мурылев С., Соколов И., Трунин И. Исследование основных тенденций развития системы косвенного налогообложения в России в 2000-2007 гг. М., 2008. С. 51.