# Проблемы возмещения НДС

Юлия Павлова

Зрим в корень

Добавленная стоимость представляет собой совокупность того, что конкретный производитель добавил к стоимости ресурсов, полученных извне. НДС представляет собой форму изъятия части добавленной стоимости на всех стадиях производства, определяемой как разница между реализованными товарами (работами, услугами) и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Выделение добавленной стоимости достигается механизмом исчисления данного налога, при котором в бюджет идет лишь разница между суммами налога, полученными от покупателей товаров (работ, услуг), получателей имущественных прав, и суммами налога, фактически уплаченными поставщикам товаров (работ, услуг), имущественных прав. Суммы НДС, предъявленные на основании счетов-фактур поставщиками товаров, работ услуг, правообладателями имущественных прав, на которые допускается уменьшение налогоплательщиками налога, подлежащего уплате в бюджет, в НК РФ определяются как «налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость».

...в отдельных случаях налогоплательщик, передающий имущество в качестве вклада в УК, формально восстанавливает ранее принятый к вычету НДС, но фактически налог не уплачивает и приводит себя к банкротству...

Таким образом, порядок расчета НДС позволяет налогоплательщикам уменьшать исчисленную сумму налога на налоговые вычеты, предусмотренные пунктом 1 статьи 171 НК РФ. Если при этом сумма вычетов превышает сумму НДС к уплате, то разницу между ними налоговые органы обязаны возместить хозяйствующему субъекту за счет средств федерального бюджета на основании пункта 1 статьи 176 НК РФ или, в случае заявительного порядка возмещения НДС, на основании статьи 176.1 НК РФ. Таким образом, итоговая сумма налога, подлежащая уплате или возмещению из бюджета, зависит не только от результатов финансово-хозяйственной деятельности самого налогоплательщика и исполнения им своих налоговых обязательств, но и от действий его контрагентов, предъявивших его в составе товаров (работ, услуг), имущественных прав и суммы налога.

Данный порядок исчисления налога, косвенно ставящий возможность возмещения НДС из федерального бюджета в зависимость от действий поставщиков, но не содержащий прямого указания на это в положениях главы 21 НК РФ, во многом и порождает многочисленные проблемы и противоречия между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Правовые коллизии

К проблемам правового регулирования НДС, требующим изучения, выработки новых правовых подходов и предложений по их решению, можно отнести следующие:

нечеткая правовая регламентация процедуры возмещения НДС, в том числе и в заявительном порядке;

отсутствие единого правового подхода к правомерности применения вычетов по НДС при осуществлении налогоплательщиком как облагаемых, так и необлагаемых (освобождаемых от налогообложения) операций;

отсутствие системного подхода к правовому регулированию процедуры обжалования налогоплательщиками решений налоговых органов, выносимых по результатам налоговых проверок правильности исчисления и полноты уплаты НДС в бюджет.

«Странности» администрирования

Вопросы администрирования возмещения НДС на современном этапе тем более актуальны, поскольку наблюдается рост возмещения НДС в общем объеме поступлений НДС, а также рост заявленного к возмещению налога. Это связано с тем, что последние изменения, вносимые в законодательство, регулирующее НДС, направлены на либерализацию, уменьшение барьеров для применения вычетов, упрощение порядка возмещения налога, ограничение прав налоговых органов при контроле за порядком исчисления и уплаты налога, ужесточение ответственности налоговых органов за неправомерный отказ в возмещении НДС из бюджета. Данные действия законодателей призваны улучшить инвестиционный климат в стране. Так, с 2006 года НДС принимается к вычету при наличии кредиторской задолженности перед поставщиками, подрядчиками, отменена необходимость оплаты товаров (работ, услуг), приобретенных по счету-фактуре.

При осуществлении капитального строительства «входной» НДС принимается к вычету по мере предъявления подрядчиками счетов-фактур на выполненные строительно-монтажные работы, в то время как до 2006 года при таких операциях сумму НДС можно было включить в состав вычетов и предъявить к возмещению из бюджета только после ввода в эксплуатацию законченного строительством объекта и начала начисления амортизации. С 2010 года на основании пункта 11 статьи 171 НК РФ допускается отражать в составе налоговых вычетов сумму НДС по полученному в качестве взноса в уставный капитал имуществу на основании акта приема-передачи с выделенной суммой НДС при условии восстановления суммы налога передающей стороной. Также с 2011 года допускается принимать к вычету покупателем НДС с суммы перечисленных денежных средств (авансовых платежей) под предстоящую поставку товаров (работ, услуг), если такой порядок был предусмотрен договором.

На заметку

Для ускорения получения возврата НДС добросовестными налогоплательщиками, положительно зарекомендовавшими себя в течение длительного периода, была введена статья 176.1 НК РФ, предусматривающая заявительный порядок возмещения НДС

Для ускорения получения возврата НДС добросовестными налогоплательщиками, положительно зарекомендовавшими себя в течение длительного периода, учитывая длительный срок рассмотрения налоговыми органами налоговой декларации, в которой заявлено право на возмещение налога, Федеральным Законом от 17 декабря 2009 г. № 318-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» была введена статья 176.1 НК РФ, предусматривающая заявительный порядок возмещения НДС. Заявительный порядок возмещения налога, не снижая эффективности налогового контроля и не ущемляя интересов бюджетной системы, призван обеспечить сохранение для отдельных категорий налогоплательщиков оборотных средств, так как зачет (возврат) суммы налога, заявленной к возмещению в налоговой декларации, осуществляется до завершения камеральной налоговой проверки данной декларации.

В НК РФ обозначены основные условия, при выполнении которых налогоплательщик может применить налоговые вычеты и уменьшить исчисленный с объектов налогообложения НДС (реализация товаров, работ, услуг, передача имущественных прав). В первую очередь это наличие счета-фактуры, оформленного должным образом в соответствии с требованиями статьи 169 НК РФ, а также первичных документов, на основании которых осуществлялось принятие на учет товаров (работ, услуг).

Другим важным условием является использование приобретаемых товарно-материальных ценностей (далее ТМЦ), услуг, работ в операциях, облагаемых НДС.

Казалось бы, выполнение этих несложных условий позволяет налогоплательщику беспрепятственно применить налоговый вычет при исчислении НДС и в случае возникновения права на возмещение получить возврат излишне уплаченной суммы налога из бюджета. Однако при практическом применении главы 21 НК РФ в части правомерности применения налоговых вычетов и возмещения НДС возникают противоречия, проблемные вопросы, которые приводят к многочисленным судебным разбирательствам, поскольку формальное соблюдение условий применения налоговых вычетов, либеральные изменения, призванные стимулировать инвестиционную деятельность, при наличии пробелов в законодательстве, используются недобросовестными налогоплательщиками как способ получения необоснованной налоговой выгоды в виде неправомерного возмещения НДС из бюджета.

Контратака на контрагентов

Среди таких способов одним из наиболее распространенных является использование в цепочке контрагентов подконтрольных налогоплательщику организаций с целью имитации хозяйственных операций и создания фиктивного документооборота.

С целью наращивания налоговых вычетов и уменьшения платежей в бюджет налогоплательщиками используется и такой способ, как принятие к вычету НДС по авансовым платежам, перечисленным созданной самим налогоплательщиком фирме-однодневке, от которой не предполагается получение ТМЦ.

Кроме того, отсутствие прямой законодательной нормы, связывающей право на возмещение НДС стороной, принимающей вклад в уставный капитал, с фактической уплатой восстановленной суммы НДС стороной, передающей имущество, также может способствовать созданию схемы получения необоснованной выгоды в виде двойного применения налоговых вычетов. Так, в отдельных случаях налогоплательщик, передающий имущество в качестве вклада в уставный капитал, формально восстанавливает ранее принятый к вычету НДС и отражает его к уплате в бюджет, но фактически налог не уплачивает и приводит себя к банкротству. При этом налогоплательщик, получивший имущество в качестве вклада в уставный капитал, предъявляет НДС к возмещению и претендует на получение средств из бюджета, источник для возврата которых не сформирован. Таким образом, данный пробел в законодательстве приводит к возможности злоупотребления налогоплательщиками своим правом на возмещение.

Среди таких способов одним из наиболее распространенных является использование в цепочке контрагентов подконтрольных налогоплательщику организаций с целью имитации хозяйственных операций и создания фиктивного документооборота...

При этом эффективный правовой механизм, позволяющий налоговым органам исключать из состава налоговых вычетов суммы налога, предъявленные недобросовестными налогоплательщиками, в главе 21 НК РФ отсутствует, в связи с чем многочисленные судебные разбирательства по данному вопросу породили необходимость обобщения сложившейся судебной практики и вынесение Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». В ходе проведения налоговых проверок налоговым органам рекомендовано во всех случаях при заявлении НДС к возмещению из бюджета устанавливать наличие таких обстоятельств, как:

невозможность реального осуществления налогоплательщиками хозяйственных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком;

учет для целей налогообложения тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды.

Налоговые органы обязаны в ходе проверки сформировать доказательную базу, позволяющую установить, что налогоплательщик, заявивший возмещение из бюджета, знал о предоставлении продавцом недостоверных либо противоречивых сведений.

Таким образом, либерализация законодательства для налогоплательщиков с одной стороны и необходимость предотвращения незаконного возмещения НДС налоговыми органами с другой стороны приводят к тому, что Федеральной налоговой службой ужесточаются контрольные мероприятия при проведении проверок деклараций с заявленными к возмещению суммами НДС.

Взаимосвязь возможности применения налоговых вычетов от действий контрагентов приводит к тому, что даже добросовестные налогоплательщики, не использующие преднамеренно какие-либо схемы незаконного возмещения НДС, могут оказаться в зоне риска, заключив договор с компанией, не исполняющей свои налоговые обязательства. При этом эффективные инструменты проверки добросовестности контрагентов у налогоплательщиков фактически отсутствуют, поскольку общедоступной является только информация, содержащаяся в выписке из ЕГРЮЛ, а именно: о постановке налогоплательщика на учет, о его юридическом адресе и должностных лицах, о дате создания и т. п. Информация об объектах налогообложения, величине налоговой базы, суммах исчисленных и уплаченных налогов составляет налоговую тайну.

Таким образом, основной проблемой возмещения НДС является отсутствие в главе 21 НК РФ четких механизмов, позволяющих однозначно подходить к различным вопросам порядка исчисления и уплаты НДС. Это приводит к тому, что с одной стороны, создается почва для злоупотребления отдельными налогоплательщиками правом на возмещение НДС из бюджета, а с другой стороны, порядочные налогоплательщики не защищены от действий недобросовестных контрагентов и несут значительные налоговые риски.

Недостижимость идеала

Подводя итоги, можно сказать, что многочисленные письма Министерства Финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ, огромное количество самых противоречивых комментариев экспертов, а также решений арбитражных судов различных инстанций по вопросу возмещения НДС свидетельствует лишь об одном – этот вопрос и по сей день является наиболее проблемным в налоговом администрировании, а получить подтверждение возмещения налога из бюджета своевременно и без проблем сможет лишь идеальный налогоплательщик в идеальных условиях. Любая нестандартная ситуация или нетипичная хозяйственная операция, вероятнее всего, приведет к отказу в возмещении НДС и длительным разбирательствам в Арбитражном суде, поскольку для нее либо вообще не найдется законодательной нормы в главе 21 НК РФ, либо мнение налогоплательщика по ее применению не совпадет с мнением налогового органа. Практика применения главы 21 НК РФ на протяжении 2001-2013 годов с учетом ее неоднократных изменений показывает, что она все еще далека от идеала, не дает ответа на многие вопросы и требует тщательной доработки, поскольку как налогоплательщикам, так и налоговым органам в своей работе хотелось бы руководствоваться нормами НК РФ, а не быстро меняющейся в современных политических условиях арбитражной практикой.

Юлия Павлова, «Бейкер Тилли Русаудит», для журнала «Консультант»