

Возмещение НДС при экспорте: за и против

Введение

Как известно, реализация товаров, вывозимых из России в таможенном режиме экспорта, облагается НДС по ставке 0% (п. 1 ст. 164 НК РФ). Это значит, что экспортер товара не только не должен платить налог по данной операции, но и имеет право на возмещение «входящего» НДС, уплаченного им поставщикам. Данное положение не является льготой, а направлено на обеспечение важнейшего свойства НДС – его экономической нейтральности. В результате такого налогообложения российский экспортер оказывается на зарубежных рынках в равных экономических условиях с местными поставщиками аналогичных товаров. На практике, однако, многие экспортеры сталкиваются с тем, что получить причитающееся им налоговое возмещение не так-то просто.

Введение в действие с 2001 г. второй части Налогового кодекса существенно упорядочило отношения между экспортерами и налоговыми органами, так как непосредственно в текст кодекса (ст. 165 НК РФ) был включен **перечень документов, подтверждающих право на возмещение НДС**. Тем не менее необоснованные отказы налоговых органов в возмещении по-прежнему весьма распространены; соответственно, массовый характер носят и иски налогоплательщиков по данному поводу. Суды в таких делах неизменно удовлетворяют законные требования экспортеров.

К сожалению, не все заявки на возмещение НДС подаются законопослушными налогоплательщиками. Довольно широкое распространение получила мошенническая схема «**лжеэкспорта**», направленная на незаконное получение средств из бюджета. Может сложиться впечатление, что НК не дает налоговым органам и судам возможности противостоять такой схеме, поскольку обуславливает налоговое возмещение лишь формальным предоставлением ряда документов. На самом деле закон дает необходимые для борьбы с мошенниками средства за счет выработанной судебной практикой оговорки о добросовестности налогоплательщика, а также за счет процессуальной возможности признания доказательств фальсифицированными (ст. 161 АПК РФ). При этом бремя доказывания недобросовестности налогоплательщика лежит, разумеется, на налоговом органе.

Актуальность данной темы подтверждается огромным количеством как судебных дел, связанных с возмещением НДС, так и соответствующих публикаций.¹ Настоящая статья посвящена анализу принципов рассмотрения таких споров на основе судебной практики последнего времени.

За

Согласно п. 1 ст. 165 НК РФ, для подтверждения своего права на получение налогового возмещения при экспорте товаров (а также при перемещении припасов) налогоплательщик должен, как правило, представить следующие документы: 1) контракт с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории РФ, 2) выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица - покупателя указанного товара на счет налогоплательщика в российском банке, 3) грузовая таможенная декларация (ГТД) с отметками российских таможенных органов (осуществившего выпуск товаров и пограничного), 4) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории РФ. Статьей предусмотрены

некоторые особенности предоставляемых документов в случае бартерных операций, при вывозе товаров морским, воздушным, трубопроводным транспортом, при вывозе в государства-участники Таможенного союза и т.п. Отдельный список документов предусмотрен при экспорте товаров по договору комиссии, поручения или агентскому (к списку добавляется сам этот договор).

Несмотря на видимую простоту и недвусмысленность требований кодекса, судебные споры по вопросу возмещения НДС носят без преувеличения массовый характер. Некоторые из них дошли даже до Конституционного Суда РФ. В одном из заседаний Конституционный Суд рассмотрел ряд дел по проверке конституционности положений НК РФ о возмещении НДС при экспорте (и некоторым связанным проблемам)². Основной рассматривавшийся вопрос – в какой мере включенным в вышеприведенный перечень документам придается исключительное значение. Возможно ли подтверждение факта вывоза товаров другими документами? В частности, может ли какой-то документ заменить ГТД? Можно ли заменить другим документом коносамент (упомянутый в ст. 165 НК РФ как товаросопроводительный документ, требуемый в случае морской перевозки)? Конституционный Суд дал следующий ответ. Рассматриваемый перечень включает документы, предусмотренные как нормами публичного права (ГТД), так и нормами частного права (коносамент и др.). Первые по природе своей отличаются незаменимостью, исключительностью, строгой формальной определенностью. Вторые – общедозволительным методом регулирования и диспозитивностью. Ввиду этого **предоставление ГТД является обязательным**; однако в отношении прочих документов суд указал на **недопустимость формального подхода**, поскольку это ведет к существенно ущемлению права налогоплательщика. В частности, при морских перевозках допускается предоставление вместо коносамента другого товаросопроводительного документа, содержащего ту же информацию (согласно постановлению КС, к таковым относятся морские накладные и погрузочные билеты, но не штурманские расписки). В результате суд признал соответствующие положения НК РФ не противоречащими Конституции, но конкретные правоприменительные решения, основанные на формальном истолковании этих положений – подлежащими пересмотру в установленном порядке.

Рассмотрим теперь некоторые дела, дошедшие до кассационной инстанции. Множество судебных дел кажется написанным буквально под копирку: экспортер предоставляет в налоговый орган документы по установленному НК РФ списку; налоговый орган отказывает в возмещении НДС; налогоплательщик обращается в суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа; суд удовлетворяет требования налогоплательщика; решение подтверждается в апелляционной и кассационной инстанциях. Поэтому в дальнейшем мы, не описывая подробно сюжет каждого дела, остановимся лишь на аргументации налогового органа и на ее судебной оценке в каждом из рассматриваемых случаев.

В одном из дел³ налоговый орган мотивировал свое решение тем, что в представленном контракте отсутствовала отметка банка о принятии данного контракта на обслуживание (как это предусматривалось валютным законодательством и соответствующими подзаконными актами). Кроме того, по мнению налогового органа, представленные выписки не подтверждали факта поступления выручки от иностранного лица – покупателя товара (компании, зарегистрированной в США). Дело в том, что, по данным выписки, средства поступил со счета, номер которого начинался с цифр «30122», что означает рублевый корреспондентский счет банка-нерезидента. Кассационная инстанция отвергла доводы налоговой инспекции, указав на то, что заключенный с иностранным лицом экспортный контракт предусматривает оплату в рублях (а не в валюте), а из представленных документов явствует, что фактическим плательщиком был «Парекс Банк» (Латвия), который, согласно контракту, и являлся банком покупателя.

По ходу рассмотрения дела суд сформулировал понятие **банковской выписки**, упоминаемой в ст. 165 НК РФ. Согласно постановлению кассационной инстанции, в данном контексте под выпиской следует понимать документ (или комплект документов) банка, подтверждающий следующие обстоятельства:

- поступление денежных средств на счет налогоплательщика;
- поступление денежных средств за товар, отгруженный во исполнение конкретного заключенного с иностранным покупателем контракта;
- поступление денежных средств от иностранного покупателя экспортированного товара или третьего лица, указанного в контракте (дополнительном соглашении к контракту) или в письме (сообщении) покупателя.

Таким образом, понятие выписки сформулировано несколько расширительно (что соответствует смыслу упомянутого постановления Конституционного Суда РФ). Это значит, что, помимо собственно выписки по счету экспортера, для подтверждения указанных сведений могут использоваться такие документы как копии платежных поручений покупателя, межбанковские сообщения (SWIFT) и др. Обратим внимание и на замечание относительно «третьего лица», на чем мы еще остановимся, а также на допустимость оплаты экспортного контракта в рублях. Постановление не объясняет, почему был отвергнут довод налогового органа относительно отметки банка в контракте, но, очевидно, это связано с тем, что НК РФ не устанавливает подобного требования (и даже возможное нарушение валютного законодательства само по себе не лишает налогоплательщика права на возмещение НДС).

Важнейший практический вопрос: допускается ли поступление экспортной выручки не от самого иностранного покупателя, а от **третьих лиц**. Казалось бы, буквальное прочтение ст. 165 НК РФ не дает такой возможности (требуется подтвердить «поступление выручки от иностранного лица-покупателя»). Однако, как видим, судебная практика трактует это положение расширительно. В одном из дел⁴ налоговый орган ссылался на то, что платежи поступают от организации, которая не является покупателем товара. Суд, однако, указал, что контракт предусматривает возможность оплаты третьим лицом, что не противоречит нормам гражданского и налогового законодательства. Аналогичный вывод можно найти и в других актах кассационных инстанций.⁵ Как видно из еще одного судебного решения, тем более не является препятствием для предоставления вычета перечисление средств с другого счета того же покупателя (отличающегося от банковских реквизитов, указанных в контракте).⁶

Все это оставляет до некоторой степени открытым вопрос, может ли совершить оплату по экспортному контракту не иностранное, а российское третье лицо. Отметим, однако, что нормы валютного регулирования (как действовавшие ранее, так и в новой редакции соответствующего закона⁷) предполагают обязательное поступление экспортной выручки (валютной или рублевой) на счет резидента именно **от нерезидента** (неважно, стороны по договору или третьего лица).

В одном из дел⁸ налоговый орган мотивировал свое решение тем, что счет 30110, с которого были зачислены денежные средства, не отражает получение выручки от банка-нерезидента. Однако суд на основании предоставленных экспортером выписок и SWIFT-сообщений установил, что ввиду отсутствия прямых корреспондентских отношений между банками экспортера и иностранного покупателя средства первоначально поступили в другой российский банк, затем были перечислены на счет банка экспортера, а затем поступили на счет самого экспортера. Таким образом, факт

поступления выручки следует считать подтвержденным. Отметим, что SWIFT-сообщения были признаны допустимыми для данных целей доказательствами, вопреки мнению налогового органа.

В другом деле⁹ налоговый орган ссылался на невозможность контроля за правильностью заполнения информационных полей представленных SWIFT-сообщений ввиду отсутствия регулирующих их оформление нормативных актов. Суд, однако, отверг этот довод, так как действующим законодательством не предусмотрено полномочий налоговых органов по осуществлению контроля за соблюдением банками банковских правил при осуществлении банковской деятельности. По аналогичным мотивам были отвергнуты ссылки на имеющиеся, по мнению налогового органа, нарушения банком экспортера инструкций, писем и указаний Центрального банка РФ.

В том же деле налоговый орган ссылался на то, что товары экспортировались на Кипр через Белоруссию, но вывоз их из России в Белоруссию не подтвержден отметкой таможенного органа. Однако суд указал, что при вывозе товара в режиме экспорта через границу РФ с государством-участником Таможенного союза (Белоруссия), на которой таможенный контроль отменен, ст. 165 НК РФ предусматривает специальный порядок подтверждения экспорта (ГТД с отметкой только таможенного органа, производившего оформление вывоза). При этом, согласно указаниям суда, общий порядок подтверждения вывоза (пп. 4. п. 1 ст. 165 НК РФ) не подлежит применению.

Наконец, в том же деле налоговый орган ссылался на то, что подписи и печати на счетах-фактурах налогоплательщика представляют собой факсимиле, что не допускается правилами, установленными Министерством по налогам и сборам.¹⁰ Суд отверг и этот довод, указав, что данное требование не установлено НК РФ (п. 5-6 ст. 169), а письмо МНС, на которое ссылается налоговый орган, не зарегистрировано в Минюсте РФ в установленном порядке.

Суды повсеместно допускают наличие мелких дефектов в документах, подтверждающих право на возмещение, если эти дефекты не препятствуют установлению фактов экспорта и оплаты. Так, в одном из дел¹¹ иностранный покупатель допустил ошибку в платежном поручении, неверно указав номер контракта (1536 вместо 1538/01). Суд указал на то, что налоговым органом не предоставлено доказательств того, что экспортером заключен контракт 1536, по которому (по мнению налоговой инспекции) поступила валютная выручка. В другом деле¹² оказались неправильно помечены страницы контракта: в колонтитулах всех страниц, кроме первой, был неверно указан номер контракта. Суд определил, что при изготовлении контракта была допущена техническая ошибка, но что именно в таком виде контракт существовал изначально и исполнялся сторонами. Вывод суда – ошибки в нумерации не означают, что контракта не существует.

В ряде случаев налоговый орган ссылается на фиктивность самого иностранного покупателя. В одном из дел¹³ налоговый орган ссылался на то, что иностранный покупатель на самом деле не зарегистрирован на территории США. Однако суд указал, что этот довод не основан на требованиях НК РФ и не опровергает факта экспорта и поступления выручки, а также уплаты НДС российскому поставщику. Поскольку налоговый орган не заявлял о фальсификации (см. ниже), решение было принято в пользу налогоплательщика.

В список документов, дающих право на получение вычета, не входят документы, относящиеся к расчетам с поставщиками экспортера. Однако именно на основании этих последних документов определяется сумма вычета: экспортеру возмещается налог, уплаченный поставщику. При этом с точки зрения налоговых органов важнейшим обстоятельством представляется то, уплатил ли сам поставщик полученный от экспортера налог в бюджет. Более того, подчас налоговые органы

склонны обуславливать возмещение НДС именно фактом **уплаты налога поставщиком экспортера**. Однако подобные требования **не основаны на законе**.

В частности, в одном из актов Конституционного Суда РФ¹⁴, хотя экспортеру по ряду причин и отказали в принятии к рассмотрению его жалобы, было сформулировано чрезвычайно важное указание: истолкование положений Конституции РФ «не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет».

В одном из дел¹⁵ налоговый орган мотивировал отказ в возмещении налога тем, что при проведении встречной проверки поставщика экспортера не подтверждена уплата налога в бюджет поставщиком. Суд, однако, указал, что нормы НК РФ не связывают право налогоплательщика на возмещение налога с уплатой НДС в бюджет поставщиком. (Заметим, что в том же деле суд еще раз подтверждает допустимость поступления экспортной выручки от третьего лица.) В другом деле¹⁶ налоговый орган мотивировал отказ тем, что «нет ответов о встречных проверках поставщиков». И в этом случае суд указал, что право истца на возмещение НДС не зависит от действий поставщиков по уплате ими НДС в бюджет. По тем же причинам не производит впечатления на суд даже ссылка налоговых органов на то, что «отдельные российские предприятия, с которыми у (экспортера) были заключены контракты, находятся в розыске».¹⁷

Отметим, что, при нарушении налоговым органом установленных законом (п. 4 ст. 176 НК РФ) сроков возмещения НДС, на сумму, подлежащую возврату, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.¹⁸

Против

Простотой процедуры, предусмотренной НК РФ для возмещения НДС по экспортным операциям, не замедлили воспользоваться правонарушители. Суть мошеннической схемы «лжеэкспорта» состоит в следующем. Путем предоставления фиктивных документов создается иллюзия экспорта товара, либо вывозится малоценный товар под видом дорогого. Денежные средства поступают от «покупателя» «экспортеру», который затем перечисляет их «поставщикам»; при этом на самом деле все организации контролируются одной и той же группой лиц. Затем «экспортер» получает возмещение из бюджета, а «поставщик» исчезает, не уплатив НДС в бюджет. Противостоять данной схеме не так-то просто, поскольку у «экспортера» формально имеются все документы, предусмотренные ст. 165 НК РФ как основание к возмещению. Обратить же претензии к «поставщику» обычно не представляется практически возможным.

Тем не менее, как указал Президиум ВАС¹⁹, если имеются возражения налогового органа о **фиктивности осуществленных операций**, суд должен по существу решить **вопрос об обоснованности** возмещения НДС экспортеру (то есть не исходить лишь из предоставления им документов по списку).

В рассмотренном Президиумом ВАС в порядке протеста деле средства в рублях за проданный товар поступили не от иностранного покупателя, а от третьего лица, но не иностранного, а российского. Товар поставлялся на экспорт через комиссионера. Оплачивал же товар российский банк (в счет приобретения некоего векселя у иностранного покупателя товара). Комиссионер перечислил полученные средства продавцу товара, который и обратился к налоговому органу с иском о возмещении НДС. В первой и апелляционной инстанции дело было решено в пользу налогового органа, но в кассационной – в пользу налогоплательщика.

Согласно постановлению Президиума ВАС, в данной ситуации подлежали установлению и оценке обстоятельства, касающиеся наличия самого **факта экспорта**, а также **поступления выручки** от реализации товаров иностранному лицу (от чего суд кассационной инстанции необоснованно уклонился). Кроме того, судом кассационной инстанции не был исследован вопрос о правомерности (в соответствии с валютным законодательством) оплаты экспортного контракта третьим лицом-резидентом. Наконец, поскольку средства не перечислялись со счета покупателя, сам **факт наличия покупателя** и его статус как иностранного лица требуют документального подтверждения. В результате судебные акты нижестоящих инстанций были отменены, дело направлено на новое рассмотрение.

В другом рассмотренном Президиумом ВАС деле²⁰ иск налогоплательщика о возмещении НДС был удовлетворен судом первой инстанции, с подтверждением решения в апелляционной и кассационной инстанциях. Однако, согласно постановлению Президиума ВАС, суды не дали оценку обстоятельствам дела в совокупности. Обстоятельства же были следующие. Все расчеты по оплате между иностранным покупателем, экспортером и поставщиком товара были произведены в один день в одном банке. При этом на соответствующую дату денежные средства в заявленной сумме отсутствовали не только у клиентов банка, но и у самого банка; также отсутствовали средства и на корсчете соответствующего иностранного банка. Кроме того, не были проверены доводы налогового органа о проведенных расчетных операциях «по разработанной схеме», а также о том, что цена товара, указанная в ГТК, значительно превышает фактическую цену при расчетах с иностранным покупателем. Судебные акты были отменены как принятые по неполно выясненным обстоятельствам, дело направлено на новое рассмотрение.

Отметим, что оба упомянутых постановления Президиума ВАС были приняты по спорам, относящимся к периоду до введения в действие Главы 21 НК РФ («Налог на добавленную стоимость»). Однако поскольку процедура возмещения НДС при экспорте осталась, по существу, почти неизменной, указания Президиума ВАС в значительной степени сохраняют свою актуальность.

При отказе в возмещении НДС возможны несколько различных вариантов аргументации в пользу налогового органа. Прежде всего, налоговый орган может доказывать, что представленные экспортером **документы не соответствуют требованиям** ст. 165 НК (например, выписка не подтверждает получения средств от иностранного покупателя), а потому он не имеет права на применение ставки 0%. Кроме того, при определении суммы возмещения налоговый орган может ссылаться на **нарушения при приобретении товара** (неправильное оформление счетов-фактур, неправильное оприходование товара и т.д.). В этом случае ставка 0% может быть применима, но входящий НДС все равно не возмещается.

В одном из дел²¹, рассмотренных ФАС Северо-Западного округа, экспортер обратился в суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа об отказе в возмещении НДС. В удовлетворении требований было отказано в первой и апелляционной инстанциях. Налоговая инспекция мотивировала свое решение тем, что денежные средства поступили не от покупателя, а от третьего лица (другой иностранной компании); что они были не в валюте, а в рублях; что покупатель зарегистрирован в офшорной зоне (на Багамских островах); что поставщик экспортера не уплатил в бюджет НДС. Однако, как мы видели ранее, все эти обстоятельства, сколь бы подозрительными они не представлялись налоговому органу, не являются сами по себе основанием отказа в возмещении. Суд принял решение не в пользу налогоплательщика на другом основании – ввиду того, что представленные им документы не подтверждают получения выручки от иностранного покупателя.

Как следовало из материалов дела, экспортер заключил договор комиссии с российским ООО, которое, в свою очередь, заключило экспортный контракт с иностранным покупателем. Деньги на счет комиссионера в российском банке поступили из украинского банка (аффилированного с данным российским) со ссылкой на плательщика – иностранную компанию, третье лицо по договору. Эта иностранная компания имела счет в латвийском банке, который был связан с украинским банком корреспондентскими отношениями. Пока все эти обстоятельства не вызывают сомнений. Однако из имеющихся в материалах дела выписок по корсчету украинского банка в российском банке выяснилось следующее. Некая российская компания перечислила средства в рублях со счета в том же российском банке в украинский банк для перечисления иностранной компании (третьему лицу по договору). Однако фактически эти средства в латвийский банк не перечислялись, а в те же дни были возвращены на корсчет российского банка для зачисления их на счет комиссионера. Вывод суда апелляционной инстанции – денежные средства поступили на счет комиссионера не из-за рубежа, а в результате их формального движения в российских рублях от российской компании. Следовательно, представленная выписка не подтверждает поступление экспортной выручки от иностранного лица – покупателя товара, поскольку ни он, ни уполномоченное им лицо не участвовали в цепочке расчетов по оплате экспортируемого товара. Кассационная инстанция сочла эти выводы правомерными и оставила акты нижестоящих судов без изменения.

Еще в одном деле²², рассмотренном ФАС Московского округа, налогоплательщик обратился с заявлением о признании незаконным решения налоговой инспекции об отказе в возмещении НДС, а также об обязанности инспекции возместить НДС. Требования налогоплательщика были удовлетворены в первой и апелляционных инстанциях ввиду документального подтверждения права применения ставки 0%. Фактически право применения ставки 0% и не оспаривалось, но оспаривалась возмещаемая сумма. Налоговый орган сослался на многочисленные нарушения в оформлении счетов-фактур, полученных от поставщиков (неправильно указано наименование грузополучателя и покупателя, счета-фактуры подписаны разными лицами, подписи руководителя на разных счетах-фактурах значительно отличаются и т.п.), но суд первой и апелляционной инстанций пришел к выводу, что такие нарушения не являются безусловным основанием для неприменения налоговых вычетов. Однако, по заключению ФАС, такое решение является нарушением п. 2 ст. 169 НК РФ, согласно которому счета-фактуры, оформленные с нарушениями, не являются основанием для вычета или возмещения.

Кроме того, инспекция утверждала, что одно из предприятий-поставщиков было зарегистрировано по потерянному паспорту (было представлено письменное объяснение предполагаемого руководителя предприятия) и деятельности не вело, в связи с чем ею был поставлен под сомнение сам факт существования экспортного товара. Однако суд первой инстанции оставил без внимания ходатайство инспекции о проведении экспертизы. В судебном заседании кассационной инстанции представитель налогового органа заявил о фальсификации доказательств (подробнее об этом чуть ниже). В результате акты нижестоящих инстанций были отменены судом кассационной инстанции, дело передано на новое рассмотрение с указанием на необходимость решения вопроса о применении положений ст. 161 АПК РФ (о фальсификации доказательств).

Если оказывается, что все документы у экспортера формально в порядке, но факты указывают на наличие «лжеэкспорта», у налогового органа остаются, по сути, два варианта аргументации. Во-первых, возможна ссылка на **недобросовестность налогоплательщика** и (или) **злоупотребление правом**. Во-вторых, налоговый орган может сделать заявление о **фальсификации доказательств**.

Понятие добросовестного (или недобросовестного) налогоплательщика не сформулировано явно в НК РФ, равно как и в других нормативных актах, хотя кое-где встречаются ссылки на добросовестность как на критерий оценки правовых ситуаций. В частности, ГК РФ (п. 3 ст. 10) закрепляет презумпцию добросовестности участников гражданских правоотношений. В той же статье устанавливается недопустимость злоупотребления правом и лишение злоупотребляющих правом лиц судебной защиты, что также имеет прямое отношение к вопросу о добросовестности и недобросовестности.

Несмотря на то, что в НК РФ об этом нет ни слова, судебная практика выработала правило о том, что определенные (благоприятные) положения налогового права распространяются не на любого налогоплательщика, а только на добросовестного. А именно, в большой серии судебных споров рассматривалось применение нормы ст. 45 НК РФ (и ранее действовавших актов на ту же тему), гласящей, что обязанность налогоплательщика по уплате налога считается исполненной с момента предъявления в банк поручения на уплату налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика. Точнее, речь шла о преднамеренном проведении налоговых платежей через «проблемные» банки, когда, несмотря на формальное наличие средств на счете плательщика, фактически налоговый платеж банком не производился. Серией актов высших судебных инстанций, включая Конституционный Суд РФ²³ и Президиум ВАС^{24 25}, было установлено, что данная норма действует только в отношении добросовестных налогоплательщиков. При этом бремя доказывания недобросовестности возлагается на налоговый орган.

Точного определение понятия недобросовестности и здесь не было дано, но, по-видимому, под недобросовестностью налогоплательщика следует понимать его (виновное) поведение, направленное на неполучение государством причитающихся ему сумм налогов (в данном случае таким поведением является искусственное создание ситуации формального наличия средств на счете в неплатежеспособном банке и совершение налогового платежа за счет этих средств). Очевидно, аналогичная аргументация применима и в делах по возмещению НДС. Однако доказать виновность налогоплательщика (сговор с поставщиком и т.п.) может оказаться технически непросто. По существу, доказывание недобросовестности в делах о возмещении НДС не вызывает проблем лишь в наиболее вопиющих случаях.

В одном из дел²⁶, рассмотренных ФАС Московского округа, налоговый орган утверждал, что налогоплательщик действовал недобросовестно. При этом налоговый орган ссылался на непоступление денежных средств, отсутствие самого покупателя и отсутствие экспортированного товара. Суд первой инстанции решил дело в пользу налогового органа, но апелляционная инстанция удовлетворила требования налогоплательщика, ссылаясь на предоставление им необходимого пакета документов. Речь шла об экспорте некоего химического реагента, фигурирующего в материалах дела под названием QZ-28; сумма экспортного контракта превышала 600 млн. долл. США. Как выяснилось, иностранный покупатель был зарегистрирован на территории Северного Кипра (самопровозглашенная Турецкая Республика Северного Кипра не является признанным государством). Банк покупателя под названием Zurich Union Trust Bank оказался зарегистрирован вовсе не в Цюрихе, а, по-видимому, в Доминионе Мелхиседек (это государство просто вымышленное). Отсутствовали подтверждения поступления средств на корсчет банка, зачисления их на счет экспортера, а также платежные поручения и др. Наконец, налоговый орган представил доказательства того, что данный реагент, во-первых, в таком количестве не производился (объяснение производителя), а, во-вторых, не представляет особой ценности (заключение экспертизы). Кроме того, налоговый орган сослался на находящееся в производстве уголовное дело по лжеэкспорту химического реагента. Суд кассационной инстанции счел, что указанные обстоятельства не были ис-

следованы с достаточной полнотой, и ввиду этого, отменив постановление апелляционной инстанции, направил дело на новое рассмотрение. Отметим, что данный спор относится к периоду до введения в действие Главы 21 НК РФ, но использованная аргументация, очевидно, сохраняет свое значение и в настоящее время.

Другое любопытное дело рассматривалось в апелляционной инстанции Арбитражным судом Удмуртской республики²⁷. Налоговая инспекция обратилась в суд с заявлением о признании недействительным экспортного контракта (по которому было отказано в возмещении НДС), и суд первой инстанции удовлетворил ее требования. Речь шла о поставке на экспорт ртутных осветительных ламп в количестве 17 тыс. штук на сумму 680 тыс. долл. США. Как выяснилось, и иностранный покупатель, и организация-экспортер были зарегистрированы незадолго до совершения сделки, причем другие хозяйственные операции экспортером не производились; уставный капитал обеих организаций минимален; оплата товара поставщику произведена исключительно за счет поступившей от иностранного покупателя выручки; все расчеты между участниками цепочки произведены в течение нескольких дней, после чего счета имеют близкий к нулю остаток; большинством участников расчетов счета открыты в одном банке; SWIFT-сообщение, изготовленное банком (являющемся, по мнению налогового органа, одним из участников схемы) содержит недостоверные данные об источнике зачисления валютной выручки. Наконец, по данным, полученным от производителя, заявленное количество товара превышает объем его годового производства в России в 113 раз (!). Кроме того, были обнаружены многочисленные противоречия в представленных документах иностранного покупателя (касающихся полномочий должностных лиц компании). Выводы налогового органа – в действиях сторон усматривается злоупотребление правом, налогоплательщик является недобросовестным, сделка – ничтожной. Апелляционная инстанция признала эти выводы обоснованными и оставила решение суда первой инстанции без изменения, сославшись на п. 1 ст. 10 ГК РФ (недопустимость злоупотребления правом) и на упоминавшееся Определение КС РФ N 138-О (касающееся добросовестности налогоплательщика).

С другой стороны, налоговый орган может воспользоваться процессуальной возможностью, предоставляемой ст. 161 АПК РФ, заявив о фальсификации доказательств. Действительно, поскольку список документов, установленный ст. 165 НК РФ, предназначен именно для подтверждения фактов экспорта и получения экспортной выручки, то в случае «лжеэкспорта» часть документов неизбежно носит фальсифицированный характер. Согласно АПК РФ, суд, разъяснив уголовно-правовые последствия такого заявления, либо исключает спорный документ из рассмотрения с согласия налогоплательщика, либо проверяет обоснованность заявления о фальсификации, назначая при необходимости экспертизу и т.п. Если один из документов, требуемых НК РФ для возмещения налога, исключен из рассмотрения (добровольно или ввиду доказанной фальсификации), дело, естественно, будет решено не в пользу налогоплательщика.

В деле, рассмотренном ФАС Московского округа²⁸, иск налогоплательщика к налоговому органу о признании недействительным решения об уменьшении заявленной к возмещению суммы НДС был удовлетворен в первой и апелляционной инстанции. Однако налоговая инспекция представила документы налоговой службы США (где был зарегистрирован иностранный покупатель), свидетельствующие о том, что компания и ее руководство на территории США не обнаружены, компания не становилась на налоговый учет и не подавала налоговых деклараций. Как отмечалось выше, сам по себе этот довод не имеет решающего значения, поскольку НК РФ не требует предоставления доказательств регистрации иностранного покупателя. Однако в данном случае, по заключению суда, инспекцией фактически было сделано заявление о фальсификации доказательств, подтверждающих обстоятельства поступления выручки. Дополнительную роль сыграло то

обстоятельство, что, по данным встречной проверки, на корсчете банка экспортера в день проведения операции отсутствовали достаточные денежные средства. В результате акты нижестоящих инстанций были отменены судом кассационной инстанции, дело направлено на новое рассмотрение.

Один практический вывод с точки зрения налогоплательщика: несмотря на то, что закон не требует предоставления **документов иностранного контрагента** для применения ставки 0%, для судебного разбирательства желательно получить документальное подтверждение его юридического статуса (свидетельство о регистрации и т.п.). Такое подтверждение может служить аргументом в пользу того, что факт экспорта действительно имел место; в определенных случаях этот аргумент играет решающую роль.²⁹ Разумеется, для предоставления в суд иностранные документы необходимо должным образом заверить и перевести (ст. 255 АПК)³⁰.

Выводы

Итак, для получения права на возмещение экспортного НДС необходимо лишь представить налоговому органу должным образом оформленные документы по списку ст. 165 НК РФ. При этом судебной практикой допускаются некоторые отклонения от буквального прочтения списка, если они не препятствуют установлению факта экспорта и поступления экспортной выручки. Право на возмещение не зависит от уплаты налога поставщиками экспортера.

Вместе с тем, если налоговый орган заявляет о фиктивности проведенных операций, суд должен по существу рассмотреть обоснованность возмещения. Налоговый орган может либо оспаривать соответствие представленных экспортером документов требованиям закона, либо сослаться на недобросовестность налогоплательщика и злоупотребление правом, либо заявить о фальсификации доказательств. Бремя доказывания недобросовестности налогоплательщика лежит на налоговом органе.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (095) 790-2660; 924-1300

1 Афанасьева Л.В. Возмещение НДС при поставке товаров на экспорт: Арбитражная практика, №7 2004

2 Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.03 N 12-П

3 Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13.04.04 по делу N А56-23231/03

4 Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 02.04.04 по делу N А56-17775/03

5 Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 16.12.03 по делу N Ф09-4301/03АК

6 Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 06.05.04 по делу N КА-А40/3164-04

-
- 7 Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. N 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (ст. 19)
 - 8 Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 17.03.04 по делу N А56-26563/03
 - 9 Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 05.02.04 по делу N КА-А40/6-04
 - 10 Письмо МНС РФ от 21.05.01 г. N ВГ-6-03/404 «О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость»
 - 11 Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 09.02.04 по делу N КА-А41/225-04
 - 12 Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11.05.04 по делу N КА-А40/3479-04
 - 13 Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 12.05.04 по делу N КА-А40/3617-04
 - 14 Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.03 г. N 329-О
 - 15 Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 12.04.04 по делу N А56-35723/03
 - 16 Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 12.05.04 по делу N КА-А41/3487-04
 - 17 Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 25.02.04 по делу N А14-5303-03/172/26
 - 18 Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 12.05.04 по делу N КА-А40/3466-04
 - 19 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.06.02 N 72/02
 - 20 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 10.12.02 N 4351/02
 - 21 Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 08.12.03 по делу N А56-9088/03
 - 22 Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 01.12.03 по делу N КА-А40/9293-03
 - 23 Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.01 г. N 138-О
 - 24 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 октября 2002 г. N 2045/01

25 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 29 октября 2002 г. N 4621/01

26 Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24.11.03 по делу N КА-А40/8299-03

27 Постановление апелляционной инстанции Арбитражного суда Удмуртской республики от 28.08.03 N А71-367/2002-А5

28 Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 12.05.03 по делу N КА-А40/2674-03

29 Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.07.03 г. N А66-9052-02

30 Будылин С.Л. Особенности рассмотрения дел с участием иностранных юриц: Арбитражная практика, №6 2004