

# Возмещение НДС при экспорте: за и против

**Сергей Львович БУДЫЛИН,**

консультант компании «Roche&Duffay» (г. Москва)

**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 указанной операции, он имеет право на возмещение входного НДС, уплаченного им поставщиком. 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. Однако на практике многие экспортеры сталкиваются с трудностями при получении причитающегося им налогового возмещения.**

Введение в действие с 2001 г. части второй Налогового кодекса РФ значительно упорядочило отношения между экспортерами и налоговыми органами, поскольку непосредственно в текст Кодекса (ст. 165) был включен **перечень документов, подтверждающих право на возмещение НДС**. Тем не менее необоснованные отказы налоговых органов в возмещении налога по-прежнему весьма распространены, также как иски налогоплательщиков по данному поводу. Суды по таким делам неизменно удовлетворяют законные требования экспортеров.

К сожалению, не всегда заявки на возмещение НДС подаются законопослушные налогоплательщики. Довольно широкое распространение получила мошенническая схема **лжеэкспорта**, направленная на незаконное получение средств из бюджета. Может сложиться впечатление, что НК РФ не дает налоговым органам и судам возможности противостоять такой схеме, поскольку

обуславливает налоговое возмещение лишь формальным предоставлением ряда документов. На самом деле закон предоставляет 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). 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<sup>1</sup>. Анализ принципов рассмотрения подобных споров на основе судебной практики последнего времени позволяет выделить решения, принятые в пользу как налогоплательщиков (аргументы «за»), так и налоговых органов (аргументы «против»).

## Аргументы «за»

Согласно п. 1 ст. 165 НК РФ для подтверждения 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) выписку банка, подтверждающую фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя указанного товара на счет налогоплательщика в российском банке;

3) грузовую таможенную декларацию (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.

Упомянутой статьей закреплены 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 перечень документов предусмотрен при экспорте товаров по договорам комиссии, поручения или агентскому (добавляется сам 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 КС РФ рас-

<sup>1</sup> См., например: Афанасьева Л. В. Возмещение НДС при поставке товаров на экспорт // Арбитражная практика. 2004. № 7. С. 45–50.

смотрел ряд дел по проверке конституционности положений НК РФ о возмещении НДС при экспорте (и некоторым смежным проблемами)<sup>2</sup>.

**Основной вопрос — в какой мере включенным в приведенный выше 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 РФ разъяснил следующее. Указанный перечень включает документы, предусмотренные нормами как публичного права (ГТД), так и частного (коносамент и др.). Первые по своей природе отличаются незаменимостью, исключительностью, строгой формальной определенностью. Вторые — общедозволительным методом регулирования и диспозитивностью. В этой связи **предоставление ГТД является обязательным**; однако в отношении прочих документов суд указал на **недопустимость формального подхода**, поскольку это ведет к существенному ущемлению прав налогоплательщика.

В частности, при морских перевозках допускается предоставление вместо коносамента другого товаросопроводительного документа, содержащего ту же информацию (согласно постановлению КС РФ к таковым относятся морские накладные и погрузочные билеты, но не штурманские расписки).

В результате Суд признал соответствующие положения НК РФ не противоречащими Конституции РФ, но конкретные правоприменительные решения, основанные на формальном истолковании этих положений, — подлежащими пересмотру в установленном порядке.

Многие налоговые дела указанной категории однотипны: экспортер предоставляет в налоговый ор-

ган 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 далее, не описывая подробно фабулу каждого дела, остановимся лишь на аргументации налогового органа и на судебной оценке обстоятельств в каждом из рассматриваемых случаев.

• В одном из дел<sup>3</sup> 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 средства, по данным выписки, поступили со счета, номер которого начинался с цифр 30122, обозначающих рублевый корреспондентский счет банка-нерезидента.

Кассационная инстанция отвергла доводы налоговой инспекции, указав, 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, под-

тверждающий 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 Постановления Конституционного Суда РФ от 14.07.2003 № 12-П). 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 (об этом еще будет сказано), 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 обусловлено отсутствием в НК РФ 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 дает отрицательный ответ (требуется подтвердить «поступление выручки от иностранного лица — покупателя»). Однако видим, судебная практика трактует это положение расширительно. В одном из дел<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2003 № 12-П.

<sup>3</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.04.2004 по делу № А56-23231/03.

<sup>4</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 02.04.2004 по делу № А56-17775/03.

налоговый орган ссылался на то, что платежи поступают от организации, которая не является покупателем товара. Вместе с тем суд 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<sup>5</sup>. Как видно из 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)<sup>6</sup>.

Все это оставляет до некоторой степени открытым вопрос, **может ли совершить оплату по экспортному контракту не иностранное, а российское третье лицо**. Нормы валютного законодательства (как действовавшие ранее, так и содержащиеся в новом Законе<sup>7</sup>) предполагают обязательное поступление экспортной выручки (валютной или рублевой) на счет резидента именно от нерезидента (неважно, стороны по договору или третьего лица).

• В одном из дел<sup>8</sup> 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 по-

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

• В другом деле<sup>9</sup> 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 предусмотрены полномочия 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 ЦБ 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. 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). Согласно указанию суда общий порядок подтверждения вывоза (подп. 4 п. 1 ст. 165 Кодекса) не подлежит применению.

Наконец, налоговый орган апеллировал к тому, что подписи и печат-

ти на счетах-фактурах налогоплательщика представляют собой факсимиле, а это не допускается правилами, установленными МНС России<sup>10</sup>. Суд отверг и этот довод, указав, что данное требование не установлено НК РФ (п. 5, 6 ст. 169), а Письмо МНС России, на которое ссылается налоговый орган, не зарегистрировано в Минюсте России в установленном порядке.

**Суды повсеместно допускают наличие мелких дефектов в документах, подтверждающих право на возмещение, если подобные дефекты не препятствуют установлению фактов экспорта и оплаты.**

• Так, иностранный покупатель допустил ошибку в платежном поручении, неверно написав номер контракта (1536 вместо 1538/01)<sup>11</sup>. Суд указал, что налоговым органом не предоставлено доказательств того, что экспортером заключен контракт 1536, по которому (по мнению налоговой инспекции) поступила валютная выручка.

В другом деле<sup>12</sup> 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 ссылался на фиктивность самого иностранного покупателя.

• В одном из дел<sup>13</sup> налоговый орган апеллировал к тому, 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.

<sup>5</sup> Постановление ФАС Уральского округа от 16.12.2003 по делу № Ф09-4301/03АК.

<sup>6</sup> Постановление ФАС Московского округа от 06.05.2004 по делу № КА-А40/3164-04.

<sup>7</sup> Статья 19 Федерального закона от 10.10.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

<sup>8</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17.03.2004 по делу № А56-26563/03.

<sup>9</sup> Постановление ФАС Московского округа от 05.02.2004 по делу № КА-А40/6-04.

<sup>10</sup> Письмо МНС России от 21.05.2001 № ВГ-6-03/404 «О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость».

<sup>11</sup> Постановление ФАС Московского округа от 09.02.2004 по делу № КА-А41/225-04.

<sup>12</sup> Постановление ФАС Московского округа от 11.05.2004 по делу № КА-А40/3479-04.

<sup>13</sup> Постановление ФАС Московского округа от 12.05.2004 по делу № КА-А40/3617-04.

Однако на основании именно этих документов определяется сумма вычета: экспортеру возмещается налог, уплаченный поставщику. 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 Определении Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 № 329-О, хотя экспортеру по ряду причин и отказали в принятии к рассмотрению его жалобы, была сформулирована весьма важная позиция: 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 дел<sup>14</sup> 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 (здесь суд еще раз подтверждает допустимость поступления экспортной выручки от третьего лица).

В другом деле<sup>15</sup> налоговый орган мотивировал отказ тем, что «нет ответов о встречных проверках поставщиков». И в этом случае суд отметил, что право истца на возмещение НДС не зависит от действий поставщиков по уплате ими налога в бюджет. По тем же причинам не производит впечатления на суд ссылка налоговых органов на то, что «отдельные российские предприятия, с которыми (у экспортера) были заключены контракты, находятся в розыске»<sup>16</sup>.

Отметим, что при нарушении налоговым органом сроков возмещения НДС, установленных законом

(п. 4 ст. 176 НК РФ), на сумму, подлежащую возврату, начисляются проценты, исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ<sup>17</sup>.

### Аргументы «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 малоценный товар вывозится под видом дорогого. Денежные средства поступают от «покупателя» «экспортеру», который затем перечисляет их «поставщикам»; 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 для возмещения. Адресовать же претензии «поставщику» обычно не представляется возможным.

Тем не менее, как указал Президиум ВАС РФ<sup>18</sup>, если имеются возражения налогового органа о фиктивности осуществленных операций, суд должен по существу решить вопрос об обоснованности возмещения НДС экспортеру (т. е. не исходить лишь из предоставления им документов по списку).

- В рассмотренном Президиумом ВАС РФ в порядке протеста деле средства в рублях за проданный товар поступили не от иностранного покупателя, а от третьего лица — российской организации. Товар поставлялся на экспорт через комиссионера. Оплачивал же товар рос-

сийский банк (в счет приобретения векселя у иностранного покупателя товара). Комиссионер перечислил полученные средства продавцу товара, который и обратился к налоговому органу с требованием о возмещении НДС. В первой и апелляционной инстанциях дело было решено в пользу налогового органа, но в кассационной — в пользу налогоплательщика.

Согласно постановлению Президиума ВАС РФ 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, кассацией 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 РФ деле<sup>19</sup> иск налогоплательщика о возмещении НДС был удовлетворен судом первой инстанции с подтверждением решения в апелляционной и кассационной инстанциях. Однако согласно постановлению Президиума ВАС РФ 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 за-

<sup>14</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.04.2004 по делу № А56-35723/03.

<sup>15</sup> Постановление ФАС Московского округа от 12.05.2004 по делу № КА-А41/3487-04.

<sup>16</sup> Постановление ФАС Центрального округа от 25.02.2004 по делу № А14-5303-03/172/26.

<sup>17</sup> Постановление ФАС Московского округа от 12.05.2004 по делу № КА-А40/3466-04.

<sup>18</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 18.06.2002 № 72/02.

<sup>19</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 10.12.2002 № 4351/02.

явленной сумме отсутствовали не только у клиентов банка, но и у самого банка; также отсутствовали средства и на корсчете 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 ГТД, 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 РФ были приняты по спорам, относящимся к периоду до введения в действие главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ. Но поскольку процедура возмещения НДС при экспорте, по существу, почти не изменилась, указания Президиума ВАС РФ 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 РФ (например, выписка не подтверждает получение 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 дел<sup>20</sup>, 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 судами первой и апелляционной инстанций отказано. 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 оффшорной зоне (на Багамских островах); что поставщик экспортера не уплатил в бюджет НДС.

Однако 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 по другому основанию — ввиду того, что представленные им документы не подтверждают получение 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.

Указанные обстоятельства не вызвали 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 деле<sup>21</sup>, рассмотренном ФАС Московского округа, налогоплательщик обратился с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции об отказе в возмещении НДС, а также об обязанности инспекции возместить налог. Требования налогоплательщика были удовлетворены в первой и апелляционной инстанциях ввиду документального подтверждения права применения ставки 0%. Фактически право применения нулевой ставки и не оспаривалось. Речь шла об оспаривании возмещаемой суммы.

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 суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу, что подобные нарушения не могут быть безусловным основанием для неприменения налоговых вычетов. Однако, по заключению кассационной инстанции, такое решение нарушает 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, зарегистрированное по потерянному паспорту (было представлено письменное объяснение предполагаемого руководителя

<sup>20</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.12.2003 по делу № А56-9088/03.

<sup>21</sup> Постановление ФАС Московского округа от 01.12.2003 по делу № КА-А40/9293-03.

предприятия), 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. 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 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 установлены 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, согласно которому определенные (благоприятные) положения налогового права распространяются не на любого налогоплательщика, а только на добросовестного. А именно — во многих судебных спорах рассматривалось применение нормы ст. 45 НК РФ (и ранее действовавших аналогичных актов), 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. Актами высших судебных инстанций, включая Конституционный Суд РФ<sup>22</sup> и Президиум ВАС РФ<sup>23</sup>, было установлено, что данная норма действует только в отношении добросовестных налогоплательщиков. **Бремя доказывания недобросовестности возлагается на налоговый орган.**

Точного определения 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).

Аналогичная аргументация применима и в делах по возмещению НДС. Однако доказать виновность налогоплательщика (сговор с поставщиком и т. п.) порой технически непросто. По существу, доказывание недобросовестности в делах о возмещении НДС не вызывает проблем лишь в наиболее вопиющих случаях.

• В одном из дел<sup>24</sup>, рассмотренных ФАС Московского округа, налоговый орган утверждал, что налогоплательщик действовал недобросовестно, ссылаясь на непоступление денежных средств, отсутствие самого покупателя и от-

сутствие экспортированного товара. Суд первой инстанции решил дело в пользу налогового органа, но апелляционная инстанция удовлетворила требования налогоплательщика, ссылаясь на предостережение им необходимого пакета документов.

Речь шла об экспорте некоего химического реагента; сумма экспортного контракта превышала 600 млн. долларов 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 (вымышленное государство). 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 химический 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 исследованы с достаточной полнотой, и ввиду этого, отменив постановление апелляционной инстанции, направил дело на новое рассмотрение.

• Другое любопытное дело рассматривалось в апелляционной инстанции Арбитражным судом Удмуртской Республики<sup>25</sup>. Налоговая инспекция обратилась в суд с заявлением о признании недействительным экспортного контракта (по которому было отказано в возмещении НДС), и суд первой

<sup>22</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О.

<sup>23</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 22.10.2002 № 2045/01, от 29.10.2002 № 4621/01.

<sup>24</sup> Постановление ФАС Московского округа от 24.11.2003 по делу № КА-А40/8299-03.

<sup>25</sup> Постановление апелляционной инстанции Арбитражного суда Удмуртской Республики от 28.08.2003 № А71-367/2002-А5.

инстанции удовлетворил ее требования. Речь шла о поставке на экспорт ртутных осветительных ламп в количестве 17 тыс. штук на сумму 680 тыс. долларов США.

Как выяснилось, 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 (являющимся, 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 (касающиеся 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 Определение КС РФ от 25.07.2001 № 138-О.

Как уже говорилось, налоговый орган может воспользоваться процессуальной возможностью, предоставляемой ст. 161 АПК РФ, заявив о

фальсификации доказательств. Действительно, поскольку список документов, приведенный в ст. 165 НК РФ, предназначен именно для подтверждения фактов экспорта и получения экспортной выручки, в случае лжеэкспорта часть документов неизбежно фальсифицирована.

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 округа<sup>26</sup>, заявление налогоплательщика к налоговому органу о признании недействительным решения об уменьшении заявленной к возмещению суммы НДС был удовлетворен в первой и апелляционной инстанциях. 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. Но 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 экспорте-

ра 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 юридического статуса иностранной компании (свидетельство о регистрации и т. п.).

Подобное подтверждение может служить аргументом в пользу того, что факт экспорта действительно имел место; в определенных случаях этот аргумент играет решающую роль<sup>27</sup>. Разумеется, для предоставления в суд иностранные документы необходимо должным образом заверить и перевести (ст. 255 АПК)<sup>28</sup>.

### Выводы

Итак, для получения права на возмещение экспортного НДС необходимо лишь представить налоговому органу должным образом оформленные документы по списку ст. 165 НК РФ. 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. 

<sup>26</sup> Постановление ФАС Московского округа от 12.05.2003 по делу № КА-А40/2674-03.

<sup>27</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 03.07.2003 по делу № А66-9052-02.

<sup>28</sup> Будылин С. Л. Особенности рассмотрения дел с участием иностранных юрлиц // Арбитражная практика. 2004. № 6. С. 51–58.