

УДК 336.225.2
ББК У 261.41-212.1

Н.З. ЗОТИКОВ

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ НДС

Ключевые слова: налоговое администрирование, декларация по НДС, досудебный порядок урегулирования налоговых споров, добавленная стоимость, счет-фактура, книга покупок, необоснованная налоговая выгода, заявительный порядок возмещения НДС.

Налогообложение как принудительное изъятие части национального дохода в централизованные денежные фонды предполагает жесткий учет и контроль со стороны государства. Сама природа налогообложения как столкновение разнонаправленных интересов участников налоговых отношений, с одной стороны, государства, налогоплательщиков – с другой, предполагает администрирование этих отношений. Эволюция человеческого общества, а вместе с ним и налогообложения, существенно изменила способы и формы налогового администрирования. Сегодня она базируется на законе, правах и обязанностях. Однако значимость налогового администрирования не утрачивается, напротив, этот элемент государственного управления приобретает новое содержание, функции. Особое внимание в российской практике придается налоговому администрированию НДС.

N. ZOTIKOV

VAT TAX MANAGEMENT

Key words: tax management, VAT Declaration, pre-trial settlement of tax disputes, added value, invoice, purchase ledger, unjustified tax benefit, declarative procedure of VAT refund.

Taxation as a forcible withdrawal of national income part to centralized cash funds assumes strict accounting and control by the state. The very nature of taxation as a conflict of divergent interests of tax relations participants on the one hand and the state, taxpayers on the other hand involves management of these relations. Evolution of human society and that of taxation has significantly changed methods and forms of tax management. Today it is based on the law, rights and responsibilities. However, the importance of tax management is not lost; on the contrary, this element of public administration acquires a new content, functions. Special attention in the Russian practice is given to the VAT tax.

Налоговое администрирование в РФ оказывает значительное влияние на экономику страны. Оно базируется на реализации принципа эффективности построения налоговой системы, а именно – обеспечения максимального поступления налогов и сборов в бюджет при минимальных издержках взимания и налогового контроля. Одним из показателей эффективности налогового администрирования является минимизация административных расходов по сбору налогов и соблюдению налогового законодательства, в том числе на содержание налогового аппарата. Налоговое администрирование выступает как наиболее социально выраженная сфера управленческих действий. Недостатки налогового администрирования приводят к резкому снижению поступлений нало-

гов в бюджет, увеличивают вероятность налоговых правонарушений, нарушают баланс межбюджетных отношений регионов с федеральным центром и в конечном итоге усиливают социальную напряженность в обществе.

В системе управления налогообложением большое внимание уделяется развитию и совершенствованию методов воздействия на налогоплательщиков, допускающих нарушения налогового законодательства. «Эта задача решается путем проведения налогового контроля. Налоговым органам предоставлено право в числе других осуществлять налоговый контроль путем проведения налоговых проверок, а также в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации»¹.

Формы налогового контроля определяются требованиями налоговой политики государства. Налоговая политика представляет собой деятельность государства, выраженную в комплексе мероприятий, которые осуществляются уполномоченными на то государственными органами и отражают классификацию налогов, методы и принципы налогообложения, действующих в налоговой системе страны. «Налоговая политика, как и любая другая политика государства, имеет свое содержание, которое характеризуется последовательными действиями государства по выработке научно обоснованной концепции развития налоговой системы, определению важнейших направлений использования налогового механизма, а также по практическому внедрению налоговой системы и контролю за ее эффективностью» [1. С. 109]. Планом мероприятий («Дорожная карта») «Совершенствование налогового администрирования» ставилась задача обеспечить к 2015 г. 50-е место в мировом рейтинге «Ведение бизнеса» Всемирного банка по показателю «Налогообложение», сократить время на подготовку и представление отчетности до 160 ч (в 2013 г. – 177 ч)². Фактически в общем рейтинге налоговых систем Россия в 2015 г. заняла 47-е место, время на налоговый учет составило 168 ч.

Преобладание налогового администрирования НДС обусловлено местом и его ролью в бюджетной системе страны.

Доходы консолидированного бюджета РФ [3, 4]

	2012	2013	2014	2015	2016
ВВП, млрд руб.	66 926,9	71 016,7	79 199,7	83 232,6	86 043,6
Доходы бюджета РФ, млрд руб.	23 435	24 443	26 766	26 922	27 746,7
То же, % к ВВП	35,0	34,4	33,8	32,3	32,2
В том числе НДС, млрд руб.	3 546,1	3 539,4	3 940,2	4 234,4	4 571,4
Доходы от ВЭД, млрд руб.	4 962,7	5 011,0	5 463,7	3 295,3	2 606,0
НДС и доходы от ВЭД	8 508,8	8 550,4	9 403,9	7 529,7	7 177,4
То же, % от доходов	36,3	35,0	35,1	28,0	25,9

¹ О налоговых органах Российской Федерации: закон РФ от 21.03.1991 г. № 943-1 [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: сайт. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW;n=161248;req=doc#0>.

² План мероприятий («дорожная карта») «Совершенствование налогового администрирования»: утв. распоряжением Правительства РФ от 10.02.2014 г. № 162-п. [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_158817.

Как следует из данных таблицы, доходы бюджета составляют от 32 до 35% ВВП, а НДС и доходы от ВЭД – 1/3 доходов консолидированного бюджета РФ. Причем в 2015 и 2016 гг. доля НДС в доходах бюджета увеличивается, а доля доходов от ВЭД уменьшается, что в конечном итоге привело к уменьшению доли НДС и доходов от ВЭД до 25,9% в 2016 г. Последнее обусловлено экономической ситуацией в мире, введением экономических санкций против России.

Порядок исчисления и уплаты НДС регулируется гл. 21 Налогового кодекса Российской Федерации¹ (далее – НК РФ).

Особенность налогового администрирования НДС заключается в следующем:

– «декларация по НДС представляется в налоговые органы независимо от количества работников в организации в электронном виде. Декларация по НДС, представленная в бумажном виде, считается непредставленной;

– с 01.01.2017 г. налогоплательщики, которые обязаны сдавать декларацию по НДС в электронной форме, при ее камеральной проверке представляют налоговым органам пояснения только в электронной форме (абз. 4 п. ст. 88 НК РФ). При представлении указанных пояснений на бумажном носителе такие пояснения также не считаются представленными. При непредставлении пояснений (или представлении не в электронной форме) может быть взыскан штраф в размере 5 000 руб. (пункт 1 ст. 129.1 НК РФ), а при повторном нарушении – 20 000 руб. (пункт 2 ст. 129.1 НК РФ). При этом определения, что означает понятие «пояснение», ни в Налоговом кодексе РФ, ни в судебной практике нет;

– в случае судебного оспаривания решения о возмещении (об отказе в возмещении) НДС досудебный порядок обжалования, установленный статьей 101.2 НК РФ, является обязательным (Постановление ВАС РФ от 24.05.2011 г. № 18421/10). Основные направления развития досудебного разрешения налоговых споров в системе налоговых органов РФ в числе других предполагают введение обязательной досудебной процедуры для всех налоговых споров с одновременным увеличением сроков на подачу жалоб»²;

– НДС считается самым хорошо собираемым налогом (уплачивается в составе цены);

– НДС стал закрепленным за федеральным бюджетом. Добавленная стоимость создается повсеместно, а налог с нее поступает в полном объеме в федеральный бюджет;

– вместе с декларацией по НДС представляются в электронном виде книги покупок и книги продаж, что облегчает проведение камеральной проверки декларации по НДС.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] // Гарант: информ.-прав. портал. URL: <http://base.garant.ru/10900200>.

² Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы: приказ ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78(а) [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.pravo.ru/document/info/32371060/34565469>.

«При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено НК РФ. При подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов»¹.

Налоговые органы в ходе проведения камеральной проверки декларации по НДС могут истребовать у компании только те первичные документы, которые относятся к конкретным операциям. Сводные и аналитические регистры таковыми документами не являются. Запрашиваемые документы должны относиться к конкретным операциям, по которым у инспекции возникли вопросы к налогоплательщику.

В соответствии с п. 2 ст. 93 НК РФ представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий. Руководствуясь этой нормой, налоговики на практике требуют от проверяемого лица представления в копии большинства всех бухгалтерских документов, что вызывает многочисленные налоговые споры.

В то же время копии счетов-фактур в отсутствие подлинников документов не могут быть приняты во внимание в качестве документов, подтверждающих право на налоговый вычет. Тождественность копии документа его оригиналу может быть удостоверена лишь тем лицом, у которого имеется в наличии оригинал соответствующего документа (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.05.2017 г. № А57-157/2016).

Арбитражный суд не может считать доказанным факт, подтверждаемый только копией документа или иного письменного доказательства, если утрачен или не передан в суд оригинал документа, а копии этого документа, представленные лицами, участвующими в деле, не тождественны между собой и невозможно установить подлинное содержание первоисточника с помощью других доказательств (Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации, ст. 71, п. 6).

Как указал суд, в рассматриваемой ситуации все спорные документы являются сводными или аналитическими документами бухучета, которые формируются на основании первичных документов и не являются основанием для исчисления налога. Кроме того, они не относятся непосредственно к операциям, по которым у инспекции возникли вопросы (Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 06.05.2016 г. № А 78-11476/2015). При затребовании у компании документов, касающихся деятельности ее контрагента, налоговые органы должны указать на то, в связи с какими хозяйственными операциями между компанией и ее контрагентом у инспекции возникла обоснованная необходимость в получении документов (информации) (Постановление Арбит-

¹ О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации: постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_151174.

ражного суда Уральского округа от 24.03.2016 г. № Ф09-1717/16). Налоговый орган имеет полное право в ходе камеральной проверки декларации по НДС потребовать у компании предъявить книги покупок и продаж. При этом не важно, что информация из указанных книг содержится в проверяемой декларации. Пунктом 5.1 ст. 174 НК РФ предусмотрено, что в декларации указываются сведения из книги покупок и книги продаж. Однако отражение им в декларации этих сведений не означает, что они не подлежат проверке налоговым органом (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 04.07.2016 г. № А72-14847/2015).

Если вычеты превышают 89%, налоговики запрашивают пояснения или документы, не имеющие никакого отношения к вычетам: сводные и аналитические регистры, книги продаж и др. (Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 06.05.2016 г. № А78-11476/2015). Зачастую налогоплательщики с вычетами более 89% отбираются для рассмотрения на заседании комиссии по легализации налоговой базы (Письмо ФНС России от 17.07.2013 г. № АС-4-2/12722 «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы»). Чтобы размер вычетов не превысил 89%, товар должен быть продан с наценкой не менее 12% ($1:89 \cdot 100\%$), т.е. налоговики навязывают продавцу указанную наценку.

По итогам рассмотрения комиссией формулируются рекомендации налогоплательщику по устранению нарушений (в течение 10 рабочих дней с даты рассмотрения на заседании комиссии), допущенных при формировании налоговой базы, а также по принятию мер, направленных на ликвидацию убыточности и привлечению налогоплательщика к уплате налогов. Затем проводятся мониторинг изменений величины налоговой базы, последующий контроль и оценка отчетности налогоплательщика. При этом за неявку должностное лицо организации, которого вызвали для дачи пояснений, наказывался административным штрафом в размере от 2000 до 4000 руб. (ч. 1 ст. 19.4 КоАП РФ). По сути дела, деятельность созданных комиссий по легализации налоговой базы – это вмешательство налоговых органов в деятельность организаций, попытка оценивать рациональность ведения деятельности, на что налоговые органы не имеют права. За результаты своей деятельности отвечает только сама организация, и она самостоятельно выбирает способы ведения деятельности (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 20.01.2017 г. № Ф06-16408/2016).

Как указал Президиум ВАС РФ (Постановление от 18.03.2008 г. № 14616/07), НК РФ не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиком расходы с позиции их экономической целесообразности, рациональности и эффективности. По смыслу правовой позиции КС РФ, выраженной в Постановлении от 24.02.2004 № 3-П, судебный контроль также не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, обладающими в сфере бизнеса самостоятельностью и широкой дискрецией.

Следует отметить, что в соответствии с Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок (утв. приказом ФНС России от 30.05.2007 г.

№ ММ-3-06/333 (а) «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок»), общедоступным критерием самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемым налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, может быть отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.

В отношении НДС могут применить заявительный порядок возмещения налога, то есть осуществлять зачет (возврат) суммы налога, заявленной к возмещению в налоговой декларации, до завершения камеральной налоговой проверки для следующих налогоплательщиков:

1) организаций, у которых совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и НДСПИ, уплаченная за три календарных года, предшествующие году, в котором подается заявление о применении заявительного порядка возмещения налога, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу РФ и в качестве налогового агента, составляет не менее 7 млрд руб.;

2) налогоплательщиков, предоставивших вместе с налоговой декларацией, в которой заявлено право на возмещение налога, действующую банковскую гарантию, предусматривающую обязательство банка на основании требования налогового органа уплатить в бюджет за налогоплательщика суммы налога, излишне полученные им (зачтенные ему) в результате возмещения налога в заявительном порядке, если решение о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке будет отменено полностью или частично в случаях, предусмотренных НК РФ.

В случае, когда компания воспользовалась правом на возмещение НДС в заявительном порядке, а по результатам камеральной налоговой проверки инспекция установила необоснованность заявления вычетов, налог возвращается в бюджет с процентами, начисляемыми независимо от того, что у организации имелась переплата по НДС за период пользования бюджетными деньгами. Процентная ставка принимается равной двукратной ставке ЦБ РФ, действовавшей в период пользования бюджетными средствами (п. 17 ст. 176.1 НК). Заявляя о применении «ускоренного» порядка возмещения НДС, организация принимает на себя риск неблагоприятных последствий в виде уплаты процентов в случае отмены решения о возмещении НДС в заявительном порядке по результатам проверки, и это прямо следует из п. 7 ст. 176.1 НК. Проценты по сути являются платой за излишнее возмещение, и их начисление не зависит от состояния расчетов компании с бюджетом (Постановление ФАС Московского округа от 11.04.2012 г. №А40-69427/11-140-302).

Плательщикам НДС налоговики теперь смогут возместить налог, не дожидаясь окончания камеральной проверки декларации. Оценивать возможность ускоренного возмещения НДС будет специальный программный комплекс «АСК НДС-2» (СУР), который позволит применять риск-ориентированный подход при проведении камеральных проверок деклараций по НДС с суммой налога, заявленной к возмещению. После того как компания сдаст декла-

рацию по НДС, СУР присваивает уровень налогового риска. Если он низкий или средний, то компания может рассчитывать на завершение камеральной проверки до истечения трехмесячного срока. Для ускоренного возмещения налога организация должна пройти многоэтапную проверку.

На первом этапе компанию проверяют на выполнение двух условий:

1) на дату представления декларации сумма НДС, заявленная к возмещению, не должны превышать совокупную сумму НДС, акцизов, налога на прибыль и НДС, уплаченную организацией за 3 календарных года, предшествующих дате сдачи декларации по НДС;

2) 90% вычетов по НДС от общей суммы вычетов, заявленных налогоплательщиком, должны составлять суммы налога, предъявленные продавцами, которым СУР присвоен низкий уровень налогового риска.

Если компания успешно прошла 1-й этап (хотя бы одно из условий выполнено), то на дату истечения двух месяцев со дня представления декларации по НДС налоговики оценят организацию на одновременное соответствие следующим требованиям:

– отсутствие противоречий между сведениями об операциях, содержащимися в декларации по НДС, и сведениями об указанных операциях в декларациях по НДС других налогоплательщиков;

– отсутствие признаков нарушений, приводящих к занижению суммы налога либо к завышению суммы налога, заявленной к возмещению, и информации, свидетельствующей о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Порядок определения налоговой базы по НДС. В налоговую декларацию подлежат включению сведения, указанные в книге покупок и книге продаж налогоплательщика.

В то же время если выручка в декларации по НДС оказывается меньше данных, указанных в книге продаж, на разницу проверяющие доначислять не могут.

В ст. 54 НК РФ сказано, что организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению. Регистры бухгалтерского учета включают в себя данные, содержащиеся в первичных учетных документах. Книга продаж составляется на основании счетов-фактур.

Налоговики нередко пытаются доначислить организациям НДС, основываясь на данных бухгалтерского учета.

Сумма начисленного налога, подлежащая отражению в декларации, определяется исходя из рассчитанной согласно НК РФ налоговой базы и ставки налога, а не из оборотов по кредиту счета 68. НК РФ не ограничивает суммы применяемых вычетов суммой оборотов по дебету счета 68 (Постановление ФАС Московского округа от 05.04.2012 г. № А41-30918/10). Следовательно, при определении налоговой базы по НДС налоговики должны отталкиваться не только от данных, отраженных в книге продаж, данных бухгалтерского учета, но и от имеющихся у организации первичных документов и счетов-

фактур. Как указывает ФНС России (Письмо от 25.07.2013 г. №АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок»), в ходе проведения налоговой проверки должностными лицами налогового органа проверяются, анализируются, сопоставляются и оцениваются документы и информация, имеющие значение для формирования выводов о правильности исчисления, удержания и уплаты налогов и сборов, а также для принятия обоснованного решения по результатам проверки. К ним, в частности, относятся: налоговые декларации (расчеты), регистры налогового учета, счета-фактуры, книги покупок, книги продаж, журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, регистры бухгалтерского учета, акты и другие первичные учетные документы, подтверждающие факты совершения налогоплательщиком хозяйственных операций.

В случае выявления расхождений данных налоговой декларации и книги продаж налогоплательщика должны проанализировать, по какой причине возникло расхождение. И если данные бухгалтерских регистров и первичных документов свидетельствуют о правильности суммы выручки, указанной в декларации, у налогоплательщика нет оснований для доначисления налога. Произведенное инспекцией формальное сопоставление книги продаж и налоговых деклараций является недостаточным для выявления факта налогового правонарушения, так как книга продаж не относится к первичным документам, предназначенным для исчисления НДС. При этом неполнота отражения сведений в книге продаж при наличии первичных документов свидетельствует лишь о нарушении порядка ее ведения, а не исчисления налога.

При выявлении противоречий между сведениями либо при выявлении несоответствия сведений об операциях, содержащихся в налоговой декларации по НДС, представленной налогоплательщиком, сведениям об указанных операциях, содержащимся в налоговой декларации по НДС, представленной в налоговый орган другим налогоплательщиком или в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, представленном в налоговый орган лицом, на которое в соответствии с гл. 21 Кодекса возложена соответствующая обязанность, в случае, если такие противоречия, несоответствия свидетельствуют о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, либо о завышении суммы НДС, заявленной к возмещению, налоговый орган также вправе истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к указанным операциям.

Если доказана реальность операции по приобретению товара, покупатель вправе принять к вычету НДС независимо от того, что предъявленные ему счета-фактуры не отражены поставщиком в книге продаж.

В деле, рассмотренном Арбитражным судом Северо-Западного округа (Постановление от 19.05.2017 г. № А56-57316/2016), суд указал, что для вычета НДС необходимо наличие достоверных документов, свидетельствующих о реальности хозяйственных операций. При этом подтверждать правомерность вычетов первичной документацией должен покупатель, а доказывать отсутствие реальных хозяйственных операций – налоговый орган. Обосновывая свое пра-

во на вычет НДС, компания представила: договоры поставки, счета-фактуры, ТТН, платежные поручения и выписки банка по оплате приобретенных материалов, документы об оприходовании материалов, их использовании в изготовлении продукции, подтверждающие реализацию изготовленных из материалов изделий. Счета-фактуры, полученные компанией от поставщика, содержат все необходимые реквизиты, установленные налоговым законодательством. Они подписаны руководителем поставщика, который не отрицает факт поставки материалов. Полномочия руководителя, подписавшего счета-фактуры, подтверждены данными из ЕГРЮЛ. Суд указал, что поставщик является действующей организацией. Он представляет в налоговый орган ненулевую отчетность, в том числе и по НДС. Доказательством факта перевозки приобретенных материалов являются товарно-транспортные накладные и путевые листы, в которых поставщик значится в качестве продавца и грузоотправителя, а компания – в качестве покупателя и грузополучателя. Реальность операций поставки подтверждается также поступлением денежных средств за купленные материалы от компании на расчетный счет поставщика.

Инспекцией не представлены доказательства совершения компанией и поставщиком согласованных действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, а также доказательства того, что компания действовала без должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента.

Суд считает, что факт неотражения счетов-фактур продавцом в книге продаж сам по себе не свидетельствует об отсутствии хозяйственной операции и не является основанием для отказа в предоставлении вычета покупателю. Статьей 172 НК РФ книга продаж контрагента не предусмотрена в качестве документа, подтверждающего право налогоплательщика на вычет.

Восстановление ранее принятого к вычету суммы «входного» НДС. Выбытие товаров по причинам, не связанным с реализацией или безвозмездной передачей, не является объектом обложения НДС. К таким случаям относятся и списание морально устаревших товаров. В связи с этим, по предложению Минфина России (письмо от 21.01.2016 г. № 03-03-06/1/1997), при списании товарно-материальных ценностей из-за невозможности их дальнейшего использования суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету, необходимо восстановить и уплатить в бюджет в связи с тем, что имущество перестает использоваться в облагаемых НДС операциях. Данное разъяснение Минфина России содержит положение, возлагающее на налогоплательщиков обязанность по восстановлению в бюджет ранее принятых к вычету сумм НДС, не предусмотренную НК РФ.

Случаи, при которых суммы НДС, принятые к вычету, подлежат восстановлению, перечислены в подп. п. 3 ст. 170 НК РФ. Он является закрытым, и в нем нет такого основания для восстановления НДС, как списание товаров с истекшими сроками годности, выявление недостачи товаров в результате инвентаризации (Постановление ФАС Московского округа от 14.08.2013 г. № А40-150879/12-20-680).

Льгота по НДС. Если организация выполняет операции, предусмотренные ст. 149 НК РФ, то это налоговики рассматривают как льготу и требуют представить подтверждающую данную льготу документы, за непредставление которых накладывают необоснованно штраф по ст. 126 НК РФ.

Отсутствие у налогоплательщика обязанности исчислять и уплачивать в бюджет НДС с операций по реализации земельных участков (долей в них) прямо предусмотрено НК РФ и в силу ст. 56 НК РФ не является льготой.

Глава 21 не содержит понятие льготы. В ст. 149 НК РФ поименованы лишь операции, не подлежащие налогообложению. А в п. 2 ст. 146 НК РФ перечислены операции, которые не являются объектом обложения НДС. Возникает вопрос: можно ли признать такие операции льготными?

С точки зрения Минфина России (письмо от 22.12.2016 г. № ЕД-4-15/24737), операции, соответствующие понятию «льготы», перечислены, в частности, в ст. 149 НК РФ. Но в список льготных попадают не все без исключения операции, поименованные в этой статье.

Как указал Президиум ВАС РФ (Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» п. 14), при применении ст. 149 НК необходимо принимать во внимание определения понятия «налоговая льгота», которое дано в п. 1 ст. 56 НК РФ. Ей признается предоставляемое отдельным категориям налогоплательщиков преимущество по сравнению с другими налогоплательщиками. В связи с этим действие п. 6 ст. 88 НК РФ распространяется на перечисленные в ст. 149 НК РФ операции, основания освобождения от налогообложения которых по своему характеру отвечают понятию налоговой льготы.

Исходя из этого, у налогоплательщика не могут быть истребованы документы по операциям:

- поименованным в п. 2 ст. 146 НК;
- освобожденным от налогообложения по ст. 149 НК, когда такое освобождение не имеет своей целью предоставление определенной категории лиц преимуществ по сравнению с другими лицами, совершающими такие же операции, а предусматривает специальные правила налогообложения соответствующих операций.

Операции, осуществляемые столовыми образовательных учреждений, религиозными организациями, обществами инвалидов и др., являются примерами льготы, которые надо подтвердить.

Таким образом, направление налогоплательщику при проведении камеральной налоговой проверки требования о представлении документов, подтверждающих правомерность отражения в налоговой отчетности операций, не облагаемых НДС, противоречит нормам ст. 88 НК РФ. Следовательно, привлечение общества к ответственности на основании п. 1 ст. 126 НК РФ по указанному основанию неправомерно (Постановление Президиума ВАС РФ от 18.09.2012 г. № 4517/12).

Вычеты по НДС. Сумма «входного» НДС принимается к вычету при соблюдении следующих условий:

- 1) товар (услуга) оприходован;
- 2) имеется в наличии правильно оформленный счет-фактура поставщика;
- 3) намерение использовать приобретенные ценности в деятельности, облагаемой НДС.

Этот перечень является исчерпывающим (ст. 171 и 172 НК РФ).

Как указал Конституционный Суд РФ (далее – КС РФ) (определение от 10.03.2016 г. № 571-О), налоговый орган после выездной проверки вправе отказать в возмещении налога, правомерность которого ранее была подтверждена судебным решением.

В рассмотренном деле по результатам камеральных проверок деклараций по НДС компании было отказано в возмещении НДС. Суды признали решения об отказе недействительными, и налоговый орган возвратил компании НДС. Впоследствии проведена выездная налоговая проверка, в том числе и за периоды, по которым судом было подтверждено право компании на возмещение НДС. В ходе ее были выявлены обстоятельства, свидетельствующие о незаконности возмещения, в связи с чем налоговый орган обязал компанию вернуть налог. Компания обратилась в суд.

Суды всех инстанций, в том числе и Верховный Суд РФ, сочли действия налоговиков соответствующими положениям п. 8 ст. 101 НК РФ, согласно которым в случае обнаружения при проверке суммы налога, излишне возмещенной на основании решения налогового органа, она признается недоимкой. Компания решила, что положения НК неконституционны, поскольку позволяют налоговикам пересматривать решение суда о возврате излишне уплаченных сумм налога.

Фирма обратилась в КС РФ. Но он не увидел никакого несоответствия Конституции РФ. Суд указал, что выездная проверка ориентирована на выявление тех налоговых правонарушений, которые не всегда можно обнаружить в рамках камеральной налоговой проверки.

Законодательство не предусматривает последствий в виде отказа в возмещении НДС добросовестному налогоплательщику в случае невозможности проверить факты отражения в отчетности полученной выручки и уплаты НДС в бюджет поставщиками товара (Постановление ФАС Московского округа от 24.04.2012 г. № А41-6859/11).

Необоснованная налоговая выгода. В последнее время арбитражная практика по НДС сводится к доказыванию факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»). ФНС России критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки (утв. приказом ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333(а) «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок») дополнила п. 12 «Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким

налоговым риском». В связи с этим в основном налоговое администрирование направлено на доказывание нереальности сделок по приобретению ценностей и отказ на этом основании вычетов по НДС, а также на непринятие расходов при расчете налога на прибыль затрат по их приобретению.

В соответствии с 12-м критерием оценки рисков «Ведение финансово-хозяйственной деятельности» с высоким налоговым риском» при оценке налоговых рисков, которые могут быть связаны с характером взаимоотношений с некоторыми контрагентами, ФНС России рекомендует налогоплательщику исследовать определенные признаки, в частности:

- отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ;
- регистрация контрагента по адресу «массовой» регистрации;
- отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента и др.

Понятие должной осмотрительности законодательно не урегулировано. Поэтому и перечень необходимых действий и документов не может быть исчерпывающим. Перечень документов, подтверждающих проявление налогоплательщиком должной осмотрительности, зависит от конкретных обстоятельств.

Федеральным законом от 01.05.2016 г. № 134-ФЗ снят режим налоговой тайны с части сведений, имеющих в распоряжении налогового органа. Так, с 01.01.2016 г. не являются налоговой тайной сведения о среднесписочной численности работников, об уплаченных организацией суммах налогов и сборов; о нарушениях налогового законодательства; о суммах доходов и расходов по данным отчетности.

Налоговым органам необходимо уделять особое внимание оценке достаточности и разумности принятых мер по проверке контрагента, а также оценивать на предмет получения необоснованной налоговой выгоды недобросовестность именно проверяемого налогоплательщика и совершенных им действий, а не его контрагентов. При этом налоговым органам поручено исключить формальные подходы при выявлении необоснованной налоговой выгоды в ходе проведения налоговых проверок (Письмо ФНС России от 12.05.2017 г. №АС-4-2/8872).

В целях проявления осторожности при выборе контрагента налогоплательщик может пользоваться сведениями, содержащимися в реестре дисквалифицированных лиц. Порядок их предоставления утвержден приказом ФНС России от 31.12.2014 г. № НД-7-14/700(а).

«Как правило, действия налогоплательщика, связанные с получением необоснованной налоговой выгоды, направлены либо на возмещение (возврат, зачет) сумм налога из бюджета, либо на занижение сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет за соответствующий налоговый (отчетный) период»¹.

¹ О направлении обзора практики рассмотрения жалоб налогоплательщиков и налоговых споров судами по вопросам необоснованной налоговой выгоды: письмо ФНС России от 31.10.2013 г. № СА-4-9/19592 [Электронный ресурс] // Гарант: информ.-прав. портал. URL: <http://base.garant.ru/70511360>.

При отказе в вычете НДС не обращается внимание на п. 10 Постановления № 53, в соответствии с которым факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом. А вот факт того, известно было налогоплательщику о нарушениях контрагента или нет, никто не устанавливает.

На практике это ведет к тому, что по причине отказа налогоплательщику вычетов по НДС поступления налога в бюджет опережают рост ВВП (таблица).

При этом понятие должной осмотрительности законодательно не урегулировано, в связи с чем перечень необходимых действий и документов не может быть исчерпывающим, это зависит от конкретных обстоятельств.

Федеральным законом от 01.05.2016 г. №134-ФЗ «О внесении изменений в статью 102 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» снят режим налоговой тайны с части сведений, имеющих в распоряжении налогового органа. Так, с 01.01.2016 г. не являются налоговой тайной сведения о среднесписочной численности работников, уплаченных организацией суммах налогов и сборов, нарушениях налогового законодательства, суммах доходов и расходов по данным отчетности и др. Эти сведения размещаются в форме открытых данных на официальном сайте ФНС России, в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет». Эти сведения налогоплательщик может использовать в своей деятельности, пользование ими будет свидетельствовать о проявлении налогоплательщиком осмотрительности, осторожности при выборе контрагента.

До принятия Постановления Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 г. № 2341/12 арбитражные суды толковали положения п. 2 ст. 252 НК РФ (в ней говорится о необходимости подтвердить произведенные расходы) таким образом: документально подтвержденными расходами могут быть признаны только затраты, подтвержденные первичными документами бухгалтерского учета, если последние оформлены в соответствии с законодательством при осуществлении проверяемым налогоплательщиком определенной хозяйственной операции. Кроме того, арбитражные суды в основном придерживались той точки зрения, что в случае установления факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды при совершении им хозяйственной операции соответствующие расходы по налогу на прибыль учесть нельзя. Проще говоря, судьба доначисленного налога на прибыль почти всегда зависела от того, признает арбитражный суд или нет обоснованным доначисление налогоплательщику НДС. Но Постановление № 2341/12 ориентирует арбитражные суды на иной подход к рассмотрению подобных дел. В нем указано, что при принятии налоговым органом решения, в котором установ-

лена недостоверность представленных налогоплательщиком документов и содержались предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявление должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам. Иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль.

С точки зрения Президиума ВАС РФ, если налоговый орган установил не проявление осмотрительности, налогоплательщик должен доказать, что цены, примененные им по оспариваемым сделкам, соответствуют рыночным. Таким образом, исключить из расходов налогоплательщика могут только затраты в сумме их превышения над рыночными. Когда спорные затраты не превышают рыночных цен и сделка реально была совершена, у налогоплательщиков нет оснований для исключения таких затрат из состава расходов, учитываемых при расчете налога на прибыль. Президиум ВАС РФ отметил, что судебные акты арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятые на основании нормы права в истолковании, расходящемся с содержащимся в настоящем постановлении, могут быть пересмотрены на основании п. 5 ч. 3 ст. 311 АПК РФ, если для этого нет других препятствий.

Постановления Пленума и Президиума ВАС РФ для налоговых органов являются сложившейся судебной практикой, которой налоговым органам следует руководствоваться при рассмотрении вопроса о целесообразности доначисления сумм НДС в рассматриваемом случае (Письмо ФНС России от 29.01.2014 г. №ГД-4-3/1430).

С 2017 г. органы государственного контроля (надзора) применяют в своей деятельности риск-ориентированный подход. Камеральная налоговая проверка по НДС с 2017 г. также будет проводиться по новым правилам (Письмо ФНС России от 26.01.2017 г. №ЕД-4-15/1281(а)).

Обращать пристальное внимание будут на необлагаемые НДС операции, осуществляемые регулярно и длящиеся продолжительное время. Речь идет о тех декларациях по НДС, в которых отражены операции:

– которые не подлежат налогообложению в соответствии с п. 2 и 3 ст. 149 НК РФ;

– в которых заявлены льготы по налогу, определяемые с учетом п. 1 ст. 56 НК РФ и п. 14 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 г. № 33. Тем самым подразумевается, что применение освобождения от НДС сопряжено с высокой степенью риска недоплаты налога в бюджет. Уровень налогового риска присваивается в результате предыдущих камеральных проверок.

Предложения Минэкономики России. Минэкономики России предлагает снизить размер платежей в социальные фонды, которые компания платит за сотрудников, с 30 до 20-22%. Выпадающие доходы предлагается компенсировать за счет повышения НДС с нынешних 18% до 21-22%, также отмены льготной ставки, применяемой к продуктам питания, лекарствам и товарам

для детей. Фактически попытку ускорения роста решено переложить на карманы потребителей: ставка НДС заложена в стоимость всех товаров и услуг, а ее увеличение – это просто рост цен. Это давняя идея ряда экономистов – попробовать разогнать рост ВВП ценами. По расчетам аналитиков, примерно 80% налоговой нагрузки останется на потребителе. А рост цен из-за повышения НДС хотя бы до 20% разгонит инфляцию на 2 процентных пункта.

«Любое повышение ставок косвенных налогов требует увеличения денежной массы в обращении, что ведет к инфляционным процессам в экономике» [2].

В ответ ускорится сокращение потребления. В 2015–2016 гг. оно упало на 15,3%, может уменьшиться еще на 2,3%. Очевидны другие риски роста налоговой нагрузки, в том числе уход в тень все большей доли малого и среднего бизнеса. Этот уход уже отмечается с начала 2016 г. – количество малых и средних предприятий в России снизилось на 70 000.

В очередном мониторинге экономической ситуации в России, подготовленном экспертами Института экономической политики имени Е.Т. Гайдара, РАНХиГС, Всероссийской академии внешней торговли (ВАВТ) Минэкономразвития России, подробно разбирается идея налогового маневра, предложенная Минфином России: предложение снизить страховые взносы с нынешних 30% до 21-22% при одновременном повышении ставки НДС с 18 до 21-22%.

Увеличение налоговой нагрузки очевидно: НДС облагается вся выручка, а страховыми взносами – только часть выручки в виде зарплаты.

По мнению Минфина РФ, путем снижения страховых взносов можно решить проблему высокого уровня прямых налогов на бизнес, а значит, сократить издержки производства и повысить конкурентоспособность экономики.

В мониторинге говорится, что увеличение НДС до 21% приведет к краткосрочному ускорению инфляции, а значит, снизит реальный уровень доходов граждан. Это означает:

– рост бедности, что в условиях уже произошедшего ее увеличения (с 15,4 млн человек в 2012 г. до 19,7 млн человек в 2016 г.) и состоявшегося падения доходов населения совершенно неприемлемо;

– наиболее заметный рост цен на продукцию, реализация которой облагается льготной ставкой НДС в 10%: продовольственные и медицинские товары, товары для детей;

– рост цен на импортные товары.

Повышение НДС приведет к ухудшению условий ведения бизнеса для организаций, применяющих специальные налоговые режимы. Дело в том, что повышение ставки НДС увеличит себестоимость производства у них. Они «входной» НДС не принимают к вычету, а учитывают в стоимости приобретаемых товаров, работ, услуг. Возможным решением является предоставление им возможности добровольной регистрации в качестве плательщиков НДС.

По мнению авторов мониторинга, с точки зрения воздействия на экономический рост более оправданным представляется налоговый маневр в виде снижения ставки налога на прибыль в сочетании с ростом НДС.

При этом разработчиками проекта не учитывается следующее. По данным Росстата, при ставке страховых взносов в размере 30% сумма страховых взносов в 2016 г. составила 4 060 350 млн руб., а из федерального бюджета ПФР выделено 3 468 450 млн руб. При ставке страховых взносов в размере 21-22% дефицит ПФР вырастет, что потребует увеличить трансферты из федерального бюджета.

Таким образом, с учетом значимости НДС для федерального бюджета не прекращаются попытки упростить администрирование данного налога. В налоговых спорах преобладают вычеты НДС, поэтому привлекательными являются отказ от вычетов, замена налога на добавленную стоимость оборотным налогом – налогом с продаж, при этом ставки налога с продаж можно установить в виде разницы между применяемой в настоящее время ставкой НДС и величиной «входного» НДС, получаемого от поставщиков сырья и других ценностей, используемых при изготовлении данной продукции (товара). Данная мера упростила бы не только администрирование одного налога – НДС, но и в целом все налоговое администрирование.

Литература

1. Алиев Б.Х., Абдулгалимов А.М., Алиев М.Б. Теория и история налогообложения. М.: Вузовский учебник, 2008. 240 с.
2. Зотиков Н.З. Роль косвенного налогообложения в формировании доходов бюджетов [Электронный ресурс] // *Oeconomia et Jus*. 2015. № 1. С. 9–14. URL: <http://oecomia-et-jus.ru/single/2015/1/2>.
3. Казначейство России: офиц. сайт. URL: <http://www.roskazna.ru/ispolnenie-byudzhetrov/federalnyj-byudzheto>.
4. Федеральная служба государственной статистики: офиц. сайт. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/accounts.

References

1. Aliev B.Kh., Abdugaliyev A.M., Aliev M.B. *Teoriya i istoriya nalogooblozheniya* [Theory and History of Taxation]. Moscow, Vuzovskii uchebnik Publ., 2008, 240 p.
2. Zotikov N.Z. *Rol' kosvennogo nalogooblozheniya v formirovani dolkhodov byudzhetrov* [Role of indirect taxation in forming budget revenues]. *Oeconomia et Jus*, 2015, no. 1, pp. 9–14. Available at: <http://oecomia-et-jus.ru/single/2015/1/2>.
3. *Kaznacheistvo Rossii: ofits. sait* [Treasury of Russia: officers site]. Available at: <http://www.roskazna.ru/ispolnenie-byudzhetrov/federalnyj-byudzheto>.
4. *Federal'naya sluzhba gosudarstvennoi statistiki: ofits. sait* [Federal State Statistical Service: site]. Available at: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/accounts.

ЗОТИКОВ НИКОЛАЙ ЗОТИКОВИЧ – кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, кредита и экономической безопасности, Чувашский государственный университет, Россия, Чебоксары (Zotikovcontrol@yandex.ru).

ZOTIKOV NIKOLAI – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Finance, Credit and Economic Safety, Chuvash State University, Russia, Cheboksary.
