

Работа выполнена на кафедре публичного права ГОУ ВПО
«Саратовский государственный социально-экономический университет»

Научный руководитель - доктор юридических наук, профессор
Алиев Тигран Тигранович

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор
Покачалова Елена Вячеславовна

кандидат юридических наук, доцент
Миронова Светлана Михайловна

Ведущая организация - **ГОУ ВПО «Российская правовая академия Министерства юстиции Российской Федерации»**

Защита состоится «16» декабря 2010 года в 14 часов 00 минут на заседании объединённого диссертационного совета ДМ 212.243.16 при Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовский государственный университет имени Н.Г. Чернышевского» по адресу: 410012, г. Саратов, ул. Астраханская, 83, корп. 12, ауд. 510.

С диссертацией можно ознакомиться в читальном зале № 3 Зональной научной библиотеки ГОУ ВПО «Саратовский государственный университет имени Н.Г. Чернышевского»

Автореферат разослан «_____» ноября 2010 г.

Учёный секретарь
диссертационного совета
кандидат юридических наук, доцент



Е.А. Крючкова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Во многих странах налог на добавленную стоимость (далее - НДС), являясь краеугольным камнем системы косвенных налогов, выполняет фискальную и регулятивную функции и выступает существенным источником поступлений в бюджет государства. На наднациональном уровне НДС также придаётся большое значение, как источнику реальных и регулярных финансовых поступлений в федеральный бюджет. Все более активное участие Российской Федерации в мировом финансовом обороте предопределяет необходимость присоединения к международным конвенциям, принятия международных финансово-правовых обязательств. Именно активное участие России во внешнеэкономической деятельности и ориентиры на стандарты Всемирной Торговой Организации обусловили введение НДС и в нашем государстве.

В настоящее время российский НДС в значительной степени приближен к лучшим международным аналогам. Тем не менее, не все проблемы его взимания решены и одной из злободневных проблем, связанных с данным налогом, является процедура возмещения НДС по экспортным операциям.

Возможность возмещения сумм НДС связана с особой льготой, предоставляемой экспортерам – налоговой ставкой 0%, которая и дает право на возмещение. Однако проблема заключается в реализации данного права. Актуальность проблемы возмещения НДС по внешнеэкономическим сделкам нацелена на решение двух её сторон.

Во-первых, представляется целесообразным упрощение порядка возмещения НДС в целях облегчения возврата уплаченных сумм НДС добросовестными налогоплательщиками. Проблемы с возмещением НДС, с точки зрения налогоплательщиков, создают препятствия для нормального

товарооборота, мешают развитию экономических отношений, ограничивают свободу договора и предпринимательской деятельности. Во-вторых, законодатель должен обеспечить такой порядок возмещения НДС, который не допустит злоупотреблений в сфере возмещения налога со стороны недобросовестных налогоплательщиков, поскольку сложившаяся ситуация с незаконным его возмещением из бюджета наносит ощутимый ущерб экономике государства. Государство выработало ряд мер, направленных на борьбу со злоупотреблениями в этой области, результатом которых явилось усложнение процедуры возмещения НДС (необходимость документального подтверждения, проведение камеральной проверки и т.д.).

Таким образом, упрощение процедуры возмещения НДС приводит к возникновению преступной тенденции получения возмещения из бюджета сумм НДС, а ее усложнение – к отвлечению оборотных средств, проблемам финансового планирования и т. д. Как представляется, решение данной проблемы должно осуществляться, в первую очередь, правовыми способами: путем устранения пробелов законодательства, принятия законодательных мер по предотвращению недобросовестной финансовой конкуренции, усилению контроля, законности и правопорядка во внешнеэкономической деятельности, и, в частности, в сфере налогообложения.

Степень научной разработанности темы исследования. Выбор обозначенной темы исследования, с учетом ее актуальности, обусловлен недостаточным вниманием в отечественной и зарубежной литературе к проблематике диссертации. Существует немало работ, посвященных проблемам косвенного налогообложения, вопросам правового регулирования НДС, в том числе и во внешнеэкономической деятельности, но проблемы возмещения НДС по внешнеэкономическим сделкам до настоящего времени комплексно исследованы не были. При этом следует отметить достаточно обширный круг публикаций в юридической прессе по данному вопросу, однако они носят фрагментарный характер, поскольку предметом их

рассмотрения являются лишь отдельные моменты в сложном механизме возмещения НДС по внешнеэкономическим сделкам.

Научная задача настоящего диссертационного исследования состоит в том, чтобы на основе анализа современных достижений науки, действующего международного и национального налогового и таможенного законодательства, складывающейся практики возмещения НДС по экспортным операциям, разработать основные теоретические положения возмещения НДС по внешнеэкономическим сделкам, сформулировать практические предложения по совершенствованию соответствующих норм налогового законодательства и практики их применения.

Цели и основные задачи исследования. Целями настоящего исследования являются:

- выявление на основе комплексного анализа нормативных и теоретических положений, правоприменительной, в том числе судебной практики особенностей правового регулирования возмещения НДС по внешнеэкономическим сделкам;

- формулирование на основе этих особенностей рекомендаций по совершенствованию российского налогового законодательства в условиях нарастающих процессов глобализации;

- определение основных перспектив дальнейшей эволюции законотворческой и правоприменительной практики в этой сфере.

Для достижения поставленных целей автор ставит перед собой следующие задачи:

- рассмотреть в качестве объекта правового регулирования внешнеэкономическую деятельность, осуществление которой обуславливает возможность применения механизма возмещения НДС;

- на основе анализа принципов налогообложения выделить принципы, определяющие основы налогообложения НДС во внешнеэкономической деятельности;

- определить правовую природу НДС по внешнеэкономическим сделкам, исходя из экономической и юридической сущности НДС;
- провести сравнительный анализ элементов юридического состава НДС, взимаемого внутри страны, и НДС по внешнеэкономическим сделкам, на основе которого выявить характерные особенности, присущие НДС во внешнеэкономической деятельности;
- определить сущность института возмещения НДС, выявив соотношение данного института с институтом возврата налога, сформулировать основные функции института возмещения НДС по внешнеэкономическим сделкам;
- исследовать порядок возмещения НДС по внешнеэкономическим сделкам, выявив основные проблемы, характерные для данного института в правоприменительной деятельности;
- на основе результатов проведенного исследования выработать рекомендации по совершенствованию действующего налогового законодательства.

Объектом исследования являются правоотношения, возникающие между налоговыми органами и налогоплательщиками по поводу возмещения из бюджета ранее уплаченных сумм НДС по внешнеэкономическим сделкам, их характерные черты, содержание этих отношений, основные этапы реализации процедуры возмещения НДС по экспортным операциям.

Предмет исследования – совокупность норм российского и международного права, определяющих особенности обложения внешнеэкономической деятельности налогом на добавленную стоимость, регулирующие отношения, возникающие при возмещении НДС по внешнеэкономическим сделкам, правоприменительная практика по возмещению «экспортного» НДС.

Методологическая основа исследования. Методологическую основу исследования составляет комплекс общеправовых и общенаучных

методов, позволивших достичь искомым теоретических результатов в процессе исследования особенностей возмещения НДС по внешнеэкономическим сделкам. В работе использованы разнообразные методы познания, апробированные практикой: системно-структурный, формально-юридический, сравнительно-правовой и другие, на основе которых были сделаны конкретные выводы о сущности, правовых принципах взимания НДС.

Системный метод позволил обеспечить целостное и достаточно полное восприятие тех или иных явлений и процессов, проанализировать проблему возмещения НДС в контексте внешнеэкономической деятельности, как часть целого в системе налогообложения, выявить характер (тип) связи между ними. При использовании данного метода автор опирался на логический прием «расчлененного целого», использовал такие понятия, как «элемент», «структура», «система», «функция».

Формально-юридический метод направлен на выявление и уяснение смысла нормативных источников, содержащих нормы налогового и таможенного, а также международного права. Принципиальное значение имеет правильное понимание специальных понятий и терминов и их интерпретация, недопущение двусмысленных трактовок.

На основе сравнительно-правового (компаративного) метода удалось исследовать особенности возмещения НДС по внешнеэкономическим сделкам путем их страноведческого сопоставления, выявить особенности, положительные и отрицательные аспекты возмещения российского НДС во внешнеэкономической деятельности. Роль данного метода в настоящем исследовании значительна, ввиду происходящих социально-экономических и политических процессов глобализации.

При этом используемые в диссертации методы не исключают возможности в отдельных случаях простого изложения фактов с целью

придания соответствующей аргументации необходимой доказательственной силы.

Теоретическую основу диссертационного исследования составили достижения науки налогового, таможенного права и других отраслей науки, нашедшие отражение в трудах ученых XIX - начала XX веков, и современных авторов.

В основу настоящего исследования положены труды теоретиков права: С.С. Алексеева, В.Д. Карповича, Д.А. Керимова, М.Н. Марченко, Н.И. Матузова, А.В. Малько, А.В. Полякова и других. Также в работе использовались труды ученых в области конституционного права Г.Н. Комковой, А.В. Малько, С.Г. Сергеева; административного права: В.М. Манохина, С.В. Тихомирова, И.В. Пановой; процессуального права : Т.Т. Алиева, Т.А. Григорьевой.

Положения настоящего исследования основаны на достижениях как российских, так и иностранных ученых – специалистов в области налогового, таможенного права: О.Ю. Бакаевой, А.А. Бастрикова, В.Р. Берника, Ж.-П. Бодена, А.В. Брызгалина, Е.В. Бушмина, М.А. Вавиловой, Д.В. Винницкого, Г.А. Гаджиева, А.Н. Головкина, Е.Ю. Грачевой, И.А. Гуляевой, А.Н. Гурьева, Р.Л. Дернберга, Е.Н. Евстигнеева, Н.С. Желтова, С.В. Запольского, А.С. Захарова, Н.И. Землянкой, М.Ф. Ивлиевой, М.В. Карасевой, Н.Р. Кикабидзе, М. Кина, А.Н. Козырина, Ю.А. Крохиной, Н.П. Кучерявенко, И. И. Кучерова, Э. Лайма, Й. Ланга, В.А. Лебедева, Ю.М. Лермонтова, В.В. Лукьянова, И.Е. Махрова, Е. С. Меркулова, С.М. Мироновой, В.В. Нестерова, К.Э. Олинова, В.Г. Панскова, С.Г. Пепляева, А.В. Перова, Е.В. Покачаловой, И.С. Полищук, Е. В. Прохорова, А.Г. Рашина, В. Саммерс, С.В. Сергеева, Э.Д. Соколовой, И. Л. Сухарчук, М.В. Сухова, А.П. Табакова, И.В. Таранчук, Е.Г. Ткачевой, А.В. Толкушкина, Г. П. Толстопятенко, О.И. Фоминой, Н.И. Химичевой, Н.А. Шевелевой, Т.Ф. Юткиной, А.А. Ялбулганова и других.

Для комплексного анализа проблем возмещения НДС по внешнеэкономическим сделкам в диссертации использовались работы юристов-международников: Л.П. Ануфриевой, М.М. Богуславского, К.А. Бекашева, Г.М. Вельяминова, И.В. Гетьман-Павловой, Г.К. Дмитриевой, И.В. Елисеева, Р.Б. Зайнетдинова, В.П. Звезкова, И.С. Зыкина, Р.А. Каламкаряна, В.В. Канашевского, Л.А. Лунца, Н.И. Марышевой, Ю.И. Мигачева, В.А. Мусина, В.С. Позднякова, О.Н. Садикова, М.Г. Розенберга, Н.А. Ушакова, В.И. Фомичева, Ю.А. Чельцова, В.М. Шумилова и других.

В работе использовались научные исследования в экономической сфере: М.К. Асташкина, Г.М. Бродского, Р. Дорнбуша, И.С. Землянской, С.И. Иловайского, П.А. Кадочникова, А.С. Крамскова, И.М. Кулишера, А.П. Кузькина, И.Х. Озерова, А.А. Плотникова, С. Синельникова-Мурылева, И.И. Соколова, И.П. Трунина, П. Самуэльсона, А. Смита, М.Н. Соболева, С. Фишера, Р. Шмалензи, В.В. Яновой, И.И. Янжула и других.

Нормативную основу исследования составили Конституция Российской Федерации, Хартия экономических прав и обязанностей государств, Конвенция ООН о договорах международной купли-продажи товаров, Директива ЕС 2006/112/ЕС об общей системе налога на добавленную стоимость, международные договоры Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Таможенный кодекс таможенного союза, федеральные законы, подзаконные акты, ведомственные локальные акты таможенных и налоговых органов. В работе также использовались нормативно-правовые акты, утратившие силу.

Эмпирическую основу исследования составляют постановления и определения Европейского Суда по правам человека, Конституционного Суда РФ, практика Высшего Арбитражного Суда РФ и арбитражных судов федеральных округов и субъектов Российской Федерации. Изучены также программы, концепции, проекты нормативно-правовых актов,

статистические данные, связанные с проблематикой диссертационного исследования

Научная новизна исследования состоит в том, что впервые в современной науке налогового права на основе комплексного изучения природы НДС предпринята попытка рассмотреть сущность НДС по внешнеэкономическим сделкам, определить основные принципы взимания НДС во внешнеэкономической деятельности, специфику возмещения НДС по экспортным операциям, включая проблемы незаконного возмещения «экспортного» НДС.

На защиту выносятся следующие положения, отражающие новизну проведенного исследования.

1. В рамках рассмотрения внешнеэкономической деятельности как объекта правового регулирования сформулировано авторское определение понятия «внешнеэкономическая сделка», согласно которому, это – возмездный договор, заключаемый между субъектами предпринимательской деятельности, коммерческие предприятия которых находятся в разных государствах, по поводу обмена товарами, информацией, работами, услугами, результатами интеллектуальной деятельности (правами на них).

Используя принцип аналогии права, внешнеэкономическую деятельность можно определить как совокупность внешнеэкономических сделок в области внешней торговли, инвестиций и иных сферах деятельности, чем и обозначить тесную взаимосвязь рассматриваемых терминов.

2. Доказано, что система правового регулирования НДС во внешнеэкономической деятельности основывается на принципах гармонизации и унификации, бюджетной эффективности, экономичности, нейтральности, страны назначения, гибкости и возмещения. Указанные основные начала, на которых базируется НДС во внешнеэкономической

деятельности, представляют собой систему принципов НДС во внешнеэкономической деятельности, которую нельзя рассматривать в отрыве от системы принципов налогового законодательства, сосредоточенных в НК РФ, принципов международного налогового права, поскольку названные системы соотносятся как части и целое.

3. Сформулировано определение понятия «налог на добавленную стоимость» - это универсальный обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, включаемый в виде надбавки к цене товара (что отражается в расчетных документах отдельной строкой), уплачиваемой потребителем, и поступающий в бюджет в целях финансового обеспечения деятельности государства в виде разницы между суммой налога, полученной от покупателя, и суммой налога, фактически уплаченной поставщику. Данное определение может иметь практическое применение в доктрине налогового права.

В плане совершенствования налогового законодательства в работе предложено внести дополнения в главу 21 Налогового кодекса РФ, включив в нее в качестве первой статьи ст. 143.1 «Понятие налога на добавленную стоимость». Учитывая косвенный характер НДС, представляется целесообразным законодательно закрепить понятие «потребителя» – носителя налога в п. 2 ст. 143.1: «2. В целях настоящей главы под потребителем понимается физическое или юридическое лицо, приобретающее товар (работу, услугу) по цене, в которую включен НДС. При этом на потребителя не возлагается обязанность по начислению, уплате налога в бюджет. Потребитель не наделяется правами, предусмотренными настоящей главой».

4. Обоснована необходимость закрепления порядка определения налоговой базы при вывозе товаров с таможенной территории Российской Федерации в главе 21 НК РФ, в виду отсутствия таких

положений в нормах НК РФ и регулирования указанных особенностей подзаконным нормативным актом.

5. Выявлены существенные особенности НДС по внешнеэкономическим сделкам, отличающие его от НДС, взимаемого внутри страны. Такие особенности касаются:

- особого субъектного состава: декларанты, таможенные представители, а также, в случаях, прямо предусмотренных таможенным законодательством, особые плательщики, в качестве которых могут выступать исключительно российские организации;

- узкого круга объектов налогообложения, перемещаемых через границу. Объект обложения НДС по внешнеэкономическим сделкам различен, в зависимости от того, подлежит ли он ввозу в Российскую Федерацию (импорт) или вывозу с ее территории (экспорт);

- особенностей определения налоговой базы, которая рассчитывается исходя из таможенной стоимости товаров, перемещаемых через границу;

- неприменения положений ст. 162 НК РФ о налоговом периоде к «ввозному» НДС;

- применении налоговой ставки 0% к «экспортному» НДС;

- порядка исчисления и уплаты НДС в бюджет, что обусловлено регулированием НДС по внешнеэкономическим сделкам нормами таможенного законодательства;

6. Аргументирован вывод о том, что институт возмещения «экспортного» НДС является подвидом института возврата излишне уплаченных сумм налога, и представляет собой совокупность правовых норм, регулирующих налоговые отношения, складывающиеся между налогоплательщиком-экспортером и налоговым органом по поводу возмещения из бюджета ранее уплаченных сумм «входного» НДС, характеризующиеся специфическими правами и обязанностями, обусловленными правом применения налоговой ставки 0 % к

экспортируемым товарам (работам, услугам). Данному институту возмещения НДС, и, в частности, «экспортного» НДС, присущи такие функции, как гарантия защиты конституционного права собственности добросовестного налогоплательщика; нейтрализация издержек производства и влияния на принятие экономических решений налогоплательщиками НДС; стимулирование экспорта товаров (работ, услуг).

7. Выявлены этапы возмещения НДС в общем и заявительном порядке:

1) подача налогоплательщиком налоговой декларации и иных документов, необходимых для подтверждения права на налоговый вычет; 2) проведение налоговым органом проверки; 3) принятие налоговым органом решения о возмещении (частичном, полном) (отказе в возмещении) сумм НДС, заявленных к возмещению; 4) непосредственный возврат (зачет) налогоплательщику сумм НДС, заявленного к возмещению. В качестве факультативного этапа, характерного как для общего, так и заявительного порядка, можно выделить уплату процентов за просрочку возврата указанных сумм НДС, а также возврат оставшейся суммы процентов, рассчитанной исходя из даты фактического возврата налогоплательщику суммы налога, подлежащей возмещению. В качестве факультативных этапов заявительного порядка возмещения НДС выделены: принятие решения налоговым органом о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения и об отмене решения о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке; возврат в бюджет излишне полученных (зачтенных) в заявительном порядке сумм (включая проценты), в размере, пропорциональном доле излишне возмещенной суммы налога в общей сумме налога, возмещенной в заявительном порядке) с начислением процентов, исходя из процентной ставки, равной двукратной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в период пользования бюджетными средствами.

8. Сформулированы основные проблемы, возникающие при возмещении «экспортного» НДС: проблема правовых позиций налоговых органов относительно порядка возмещения «экспортного» НДС; проблема приоритета судебной практики в сфере возмещения «экспортного» НДС; проблемы администрирования НДС, связанные с трудностями сбора НДС и борьбой с незаконным возмещением «экспортного» НДС из бюджета и другие. Предложены пути их решения.

Научная и практическая значимость результатов исследования. Задачи науки налогового права требуют особого внимания к актуальным проблемам. Их разработка может помочь дальнейшему развитию и совершенствованию законодательства, повышению уровня эффективности правоприменительной деятельности. Исследование проблемы правового регулирования возмещения НДС по внешнеэкономическим сделкам имеет как теоретическое, так и практическое значение. Более глубокое изучение проблемы возмещения НДС по внешнеэкономическим сделкам позволит выявить недостатки, имеющиеся в действующем налоговом законодательстве и определить основные пути их устранения, путем внесения предложений по совершенствованию налогового законодательства. Кроме того, рассмотрение указанной проблемы может послужить основой для более четкого и полного урегулирования в законодательстве института возмещения НДС, ясного и конкретного определения в НК РФ данной процедуры.

Апробация результатов исследования. Теоретические и практические предложения и выводы диссертационного исследования обсуждены на заседаниях кафедры публичного права Саратовской государственного социально-экономического университета. Основные выводы и положения, их аргументация были изложены в форме докладов на научных конференциях различного уровня, в частности на Международной

научно-практической конференции «Таможенно-правовая политика России в условиях вступления в ВТО» (г. Саратов, Саратовский социально-экономический университет, 14-15 апреля 2006 г.), Международной научно-практической конференции «Современное российское право: пробелы, пути совершенствования» (г. Пенза, Институт истории и права Пензенского государственного педагогического университета им. В.Г. Белинского, ноябрь 2007 г.), II Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные вопросы ВЭД: право, экономика, таможенное дело» (г. Пенза, Институт истории и права Пензенского государственного педагогического университета им. В.Г. Белинского, июнь 2010 г.). Также результаты проведённого диссертационного исследования нашли отражение в статьях, опубликованных в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации для опубликования основных научных результатов диссертационных исследований, и иных научных, научно-практических журналах.

Положения диссертационного исследования используются в учебном процессе Института социального образования (филиал) РГСУ в г. Саратове при подготовке и проведении лекций, семинарских занятий, подготовке методических материалов к практическим занятиям по учебному курсу «Налоговое право».

Структура диссертационного исследования. Диссертация состоит из введения, двух глав, объединяющие семь параграфов, заключения и библиографического списка.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность темы исследования, характеризуется степень её научной разработанности, определяется объект,

предмет исследования, цели, задачи, теоретическая, эмпирическая основы и методология диссертационного исследования, раскрывается научная новизна, теоретическая и практическая значимость результатов исследования, формулируются основные положения, выносимые на защиту.

Первая глава **«Правовые основы налога на добавленную стоимость в сфере внешнеэкономической деятельности»** состоит из трех параграфов.

В первом параграфе **«Внеэкономическая деятельность как объект финансового-правового регулирования: понятия, виды. Источники правового регулирования, их система»** проводится подробный анализ понятия «внеэкономическая деятельность» (ВЭД), исследуется его сущность. На основании проведенного исследования констатируется, что ВЭД имеет экономическое содержание, так как это деятельность по производству, обмену и потреблению экономических благ в международной сфере. Однако экономические отношения, в том числе международные регулируются правом и государство с помощью права придает экономическим отношениям упорядоченность, стабильность, устойчивость.

Анализ норм действующего законодательства позволяет выделить основные виды ВЭД: внешнеторговая деятельность – деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами услугами, информацией и интеллектуальной собственностью, а также инвестиционная деятельность - вложение инвестиций (инвестирование) и совокупность практических действий по реализации инвестиций в сфере международных экономических отношений.

Отмечается, что отсутствие законодательного определения внешнеэкономической сделки порождает множество дискуссий и различное его толкование, в связи с чем одинаковые вопросы правоприменителями решаются по-разному. Обобщив различные определения, предлагаемые авторами в научной литературе, а также определения, содержащиеся в различных международных правовых актах, были выявлены обязательные

признаки внешнеэкономической сделки, обозначена тесная взаимосвязь терминов «внешнеэкономическая сделка» и «внешнеэкономическая деятельность». На основе этого, автором был сделан вывод об отсутствии необходимости принятия единого нормативного документа, регулирующего внешнеэкономическую деятельность, поскольку каждый ее подвид требует правового регулирования в различных отраслях права.

В этой связи автор проводит анализ нормативных актов - источников, регулирующих внешнеэкономическую деятельность, рассматривает их систему, что подчеркивает обширность и разнонаправленность правового регулирования ВЭД.

Кроме того, в диссертационной работе рассматриваются различные точки зрения о судебной практике как об источнике правового регулирования. Подчеркивается возрастание роли судебного прецедента, процессов конвергенции, взаимного проникновения и влияния различных правовых систем. Отмечается, что судебная практика Суда ЕС, а также Постановления и рекомендации Высшего Арбитражного суда РФ по обобщению судебной практики играют важную роль в формировании международных правовых норм, регулирующих особенности международной торговли, налогообложения и т.д.

На основе проведенного анализа автор делает вывод о том, что внешнеэкономическая деятельность многообразна и многогранна. Она находится в сфере правового воздействия нескольких отраслей права, в том числе налогового и таможенного, что обуславливает большой объем и разнообразие источников правового регулирования внешнеэкономической деятельности, которые тем не менее представляют собой целостную, взаимосвязанную систему.

Во втором параграфе **«Правовые принципы обложения налогом на добавленную стоимость внешнеэкономической деятельности»** проводится анализ правовых принципов, на основе которых происходит

налогообложение внешнеэкономической деятельности. Рассмотрев правовые принципы налогообложения в странах-членах Европейского Союза и США, автор делает вывод об определенном сходстве отдельных принципов в построении налоговых систем, как в странах Запада, так и в нашей стране, налоговая система которой во многом основана на моделях экономически развитых стран. Указанное сходство обусловлено процессами интеграции, происходящими в мире, и унификацией правовых норм, регулирующих сферу налогообложения.

К общим принципам правового регулирования НДС в системе внешнеэкономической деятельности, автор относит принцип гармонизации и унификации НДС, принцип бюджетной эффективности и принцип простоты и экономичности НДС.

Более конкретное представление о системе НДС во внешнеэкономической деятельности дается на основе анализа институциональных принципов, положенных в основу правового регулирования косвенных налогов, которым и является НДС. Данная группа принципов названа в диссертационной работе принципами косвенного налогообложения, к которым следует отнести принцип страны назначения, вытекающий из принципа территориальности, и принцип нейтральности. Данные институциональные принципы налогообложения НДС конкретизируются в специальных принципах, лежащих в основе присущих только НДС черт, таких как гибкость и возвратность.

Проведенный анализ правовых принципов обложения налогом на добавленную стоимость позволил автору сделать вывод о том, что все они находятся в тесной взаимосвязи между собой и взаимообусловлены друг другом, что позволяет рассматривать их как элементы единого целого и объединить в систему принципов НДС во внешнеэкономической деятельности.

В третьем параграфе *«Правовая природа НДС, взимаемого при осуществлении внешнеэкономической деятельности»*, характеризуя НДС по внешнеэкономическим сделкам, автор акцентирует внимание на сущность данного налога, исследует его характерные черты и выявляет особенности в системе налогообложения внешнеэкономической деятельности. При этом диссертант учитывает, во-первых, сущностные характеристики налога как родового явления; во-вторых, основные элементы юридического состава налога – признаки налога, характеризующие форму его внешнего выражения; в-третьих, такие черты налога, которые определяют его место в системе налогов Российской Федерации.

Автор констатирует, что вопрос о природе косвенных налогов в налоговом праве является актуальным, решение которого необходимо и для совершенствования правового регулирования НДС, поскольку последний выступает в качестве одного из основных элементов косвенного налогообложения.

Для наиболее полной характеристики НДС рассматриваются различные классификации, предлагаемые в законодательстве, и теории налогового права.

Предлагается внести в гл. 21 НК РФ ряд дополнений, закрепляющих понятие налога на добавленную стоимость, а также порядок определения налоговой базы при вывозе товаров с таможенной территории Российской Федерации.

В связи с тем, что НДС по внешнеэкономическим сделкам сочетает в себе элементы налога и таможенного платежа на основе анализа норм действующего законодательства, автор делает вывод о том, что при определении налоговой базы НДС по внешнеэкономическим сделкам приоритет должны иметь нормы Таможенного кодекса таможенного союза, как специального нормативного акта, устанавливающие особенности

обложения НДС по внешнеэкономическим сделкам. Предлагается авторское определение понятия «НДС по внешнеэкономическим сделкам».

Вторая глава диссертационной работы **«Порядок возмещения НДС по внешнеэкономическим сделкам: особенности правового регулирования»** состоит из четырех параграфов.

В первом параграфе **«Правовая природа возмещения НДС и его место в системе налогового права»** проводится анализ термина «возмещение налога», исследуется его сущность и правовая природа. Указывая на особенности уплаты и исчисления косвенных налогов, диссертант рассматривает механизм переложения налогов.

Констатируется, что суть возмещения сводится к выплате налогоплательщикам сумм НДС, акцизов, уже поступивших в бюджет, подчеркивается тесная связь понятий «возмещение» и «возврат» налога.

Путем сравнительного анализа и выявления общих черт институтов возврата, зачета и возмещения налогов на основе таких критериев, как субъект, от которого исходит инициатива, предмет, цель, способ и основание для возвращения сумм налога из бюджета, возможности начисления процентов за просрочку возврата (возмещения), автор делает вывод о том, что институты возмещения и возврата соотносятся как целое и часть, а институт возврата, в свою очередь, можно подразделить на возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога и на возврат ранее уплаченных сумм косвенных налогов, заявленных к возмещению. Зачет налога предполагает возможность засчитать излишне уплаченные суммы налога в счет предстоящих платежей или направить их на погашение недоимки.

В этой связи рассматриваются особенности субинститута возмещения НДС путем исследования правоотношений, составляющих основу данного института.

На основе анализа теории налогового обязательства в различных литературных источниках диссертант делает вывод, что налоговым правоотношениям не свойственен обязательственный характер, поскольку им присущ характер публично-правовой, основанный на императивных нормах законодательства.

Кроме того, автором при изучении научной литературы, освещающей вопросы возмещения НДС, а также судебной практики выделены функции института возмещения НДС, такие как: функция гарантии защиты конституционного права собственности добросовестного налогоплательщика; функция нейтрализации издержек производства, а также функция стимулирования экспорта товаров (работ, услуг).

Во втором параграфе *«Правовой механизм возмещения НДС по экспортным операциям»* подробно исследуется порядок возмещения НДС по внешнеэкономическим сделкам, требования законодательства, предъявляемые к документам, подтверждающим право налогоплательщика на возмещение налога.

Отмечается, что процедура возмещения экспортного НДС является достаточно сложной, поэтому при совершенствовании института возмещения НДС автор ставит цель создать такую систему, которая бы не приводила к искажениям и издержкам для добросовестных налогоплательщиков.

Констатируется, что с 1 января 2010 г. в России наряду с существующим общим порядком возмещения экспортного НДС введен заявительный порядок возмещения НДС, который, как предполагается, не снижая эффективности налогового контроля, позволит налогоплательщикам получать возмещение в более короткие сроки. Однако заявительный порядок доступен и выгоден лишь крупнейшим налогоплательщикам, освобожденным от обязанности представлять банковскую гарантию.

Автор рассматривает эффективность и преимущества как общего, так и заявительного порядка на основе анализа этапов возмещения НДС, в

качестве которых выделяются: подача налогоплательщиком налоговой декларации и иных документов, необходимых для подтверждения права на налоговый вычет; проведение налоговым органом проверки; принятие налоговым органом решения о возмещении (частичном, полном) или отказе в возмещении сумм НДС, заявленных к возмещению; непосредственный возврат (зачет) налогоплательщику сумм НДС, заявленного к возмещению.

На основе анализа норм налогового законодательства, судебной практики автор делает вывод о том, что обычный порядок возмещения НДС по экспортным операциям является более доступным для большинства налогоплательщиков. Однако он требует усовершенствования, поскольку практически на каждом этапе данной процедуры возникают проблемные ситуации, которые зачастую разрешаются только в судебном порядке. В этой связи предлагается внести ряд поправок в действующее законодательство.

В третьем параграфе **«Проблемы возмещения НДС по экспортным операциям»** обобщаются вопросы, которые проявляются в судебной практике по разрешению конфликтных ситуаций между налоговыми органами и экспортерами-налогоплательщиками НДС. За основу исследования проблем в рамках настоящего параграфа взяты наиболее часто встречающиеся в практике судов основания для отказа налоговых органов в применении вычета и возмещении «экспортного» НДС, а именно: недостатки представляемой в налоговые органы документации и неправомерные действия экспортеров-налогоплательщиков НДС.

Анализ правоприменительной практики, в том числе судебной, позволяет сделать вывод о том, что наиболее «спорными» документами, обладающими качественными недостатками, являются: контракт с иностранным лицом на поставку товара на экспорт; выписка банка; таможенная декларация; товаросопроводительные бумаги и, конечно же, счета-фактуры. Исследование проблем возмещения НДС по экспортным

операциям позволяет автору выявить качественные недостатки документов, к которым наиболее часто предъявляют претензии налоговые органы.

Оценивая судебную практику по возмещению «экспортного» НДС, автор отмечает тенденцию к ужесточению контроля над возмещением экспортного НДС. Констатируется, что судебные органы встают на сторону налогоплательщиков при незначительных недочетах документов, представляемых в порядке ст. 165 НК РФ, но существенные недостатки этих документов могут стать причиной отказа в удовлетворении требований налогоплательщика об отмене решения налогового органа, отказавшего в возмещении НДС.

Исходя из позиции высших судебных органов Российской Федерации, автор делает вывод, что основным критерием «недобросовестного налогоплательщика», в том числе налогоплательщика-экспортера, является создание схем незаконного обогащения за счет бюджетных средств, что может привести к нарушению публичных интересов в сфере налогообложения и к нарушению конституционных прав и свобод других налогоплательщиков.

В диссертационной работе раскрываются основные проблемы, связанные с возмещением НДС по экспортным операциям, предложены пути их решения: устранение пробелов законодательства, принятие законодательных мер по регулированию порядка возмещения «экспортного» НДС, усиление контроля, законности и правопорядка во внешнеэкономической деятельности.

В четвертом параграфе *«Актуальные вопросы борьбы с незаконным возмещением НДС по экспортным операциям»* автор исследует проблему уклонения от уплаты налогов, в частности способы незаконного возмещения НДС по экспортным операциям, а также анализирует возможные пути решения данной проблемы.

Констатируется, что масштабы уклонения от уплаты налогов в России создают экономическую угрозу для безопасности государства. Диссертант рассматривает ряд схем незаконного возмещения экспортного НДС, которые были выявлены сотрудниками налоговых органов в результате аналитической работы. Однако положения гл. 16 НК РФ не позволяют определить в качестве правонарушения незаконное возмещение НДС.

Отмечается, что назрела острая необходимость кардинального решения данной проблемы на законодательном уровне, так как даже судебная защита интересов государства мало эффективна. Это подтверждается устоявшейся судебной практикой по данной категории дел, когда налицо явные признаки лжеэкспорта, но арбитражные суды, руководствуясь действующим законодательством, вынуждены удовлетворять исковые требования «экспортеров» о возмещении НДС из бюджета.

Вместе с тем, объективные и понятные действия государства по защите бюджетных средств от преступных посягательств мошенников зачастую делают невозможным функционирование многих фирм - экспортеров, в том числе добросовестных налогоплательщиков.

Автор диссертационного исследования анализирует последние действия Правительства РФ по совершенствованию межведомственного документооборота, осуществляемого при контроле вывоза товаров и правомерности применения ставки 0% по НДС при экспорте товаров, и отмечает их положительные последствия.

В работе уделяется внимание такой насущной проблеме как коррупция органов власти, в частности таможенных и налоговых органов, что способствует увеличению масштабов незаконного возмещения НДС по экспортным операциям.

На основе анализа судебной практики, норм действующего законодательства, зарубежного опыта борьбы с незаконным возмещением

НДС автор приходит к выводу о необходимости системного подхода к решению данной проблемы.

В **заключении** подводятся итоги диссертационного исследования, обобщаются основные выводы.

Основные положения диссертации отражены в следующих публикациях.

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ:

1. Кочкалов, С.А., Алиев, Т.Т. Порядок возмещения НДС из федерального бюджета: правовое регулирование и практическое применение [Текст] / С.А. Кочкалов, Т.Т. Алиев // Современное право. 2007. № 7. С. 2-6. - 0,3 / 0,3 п.л.

2. Кочкалов, С.А. Возмещение НДС: понятие и место в порядке исчисления и уплаты. НДС по внешнеэкономическим сделкам [Текст] / С.А. Кочкалов // Экономические науки. 2009. № 9. С. 356-363. – 0,9 п.л.

3. Кочкалов, С.А. Возмещение «экспортного» НДС: теоретические и практические аспекты [Текст] / С.А. Кочкалов // Современное право. 2010. № 7. С. 81-86 - 0,7 п.л.

Статьи, опубликованные в иных изданиях:

4. Кочкалов, С.А. Проблема лжеэкспорта при возмещении НДС // Вопросы теории и практики Российской правовой науки [Текст] / С.А. Кочкалов: сборник статей Второй международной научно-практ. конф. Пенза, 2006. Март. С. 117-119. – 0,2 п.л.

5. Кочкалов, С.А. Правила подтверждения фактического вывоза товаров предприятиями-экспортерами // Таможенно-правовая политика России в условиях вступления в ВТО [Текст] / С.А. Кочкалов: материалы

международной научно-практ. конф. Саратов: Изд-во СГСЭУ, 2006. 14-15 апреля. С. 78-82. - 0,2 п.л.

6. Кочкалов, С.А. Проблемы возмещения НДС по внешнеэкономическим сделкам // Современное российское право: пробелы, пути совершенствования [Текст] / С.А. Кочкалов: сборник статей международной научно-практ. конф. Пенза, 2007. Ноябрь. С. 93-95. – 0,2 п.л.

7. Кочкалов, С.А. Внешнеэкономическая деятельность как объект правового регулирования [Текст] / С.А. Кочкалов // Экономика. Социология. Право: альманах. Саратов: Изд-во СГСЭУ, 2009. Выпуск 8. С. 57-58. – 0,25 п.л.

8. Кочкалов, С.А. Налоговые льготы для экспортёров: теоретические и практические вопросы [Текст] // Актуальные вопросы ВЭД: право, экономика, таможенное дело / С.А. Кочкалов: сборник статей II Всероссийской научно-практ. конф. Пенза, 2010. Июнь. С. 47-49. – 0,2 п.л.

Научное издание

Кочкалов Сергей Александрович

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ВОЗМЕЩЕНИЯ НАЛОГА
НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ
ПО ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКИМ СДЕЛКАМ**

Специальность: 12.00.14 – административное право,
финансовое право, информационное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Подписано в печать 27.09.2010
Бумага типогр. №1
Печать офсетная
Заказ №

Формат 60x84/16
Гарнитура «Times»
Усл. п. л. 1,4
Тираж 100 экз.

Издательский центр
Саратовского государственного
Социально-экономического университета
410003, г. Саратов, ул. Радищева, 89