Санкт-Петербургский государственный университет

направление «Юриспруденция»

**Правовые основания освобождения операций**

**от налога на добавленную стоимость**

Выпускная квалификационная работа

студента 2 курса магистратуры

очной формы обучения

Догонадзе Мариам

Научный руководитель:

доцент, кандидат юридических наук

Овсянников Сергей Вадимович

Санкт-Петербург

2017

**Оглавление**

Введение………………………………………………………………………….…..3

Глава 1 Освобождения по НДС и их правовая природа…………………………..9

Глава 2Отказ от использования освобождений по НДС и его правовые последствия ………………………………………………...........…………………45

§1 Отказ от освобождений, предусмотренных статьей 149 Налогового Кодекса Российской Федерации……………………………………………………………45

§ 2 Отказ от иных налоговых освобождений, предусмотренных главой 21 Налогового Кодекса РФ……………………………………………………………57

Заключение…………………………………………………………………………66

Список литературы…………………………………………………………………72

**Введение**

Установление налоговых освобождений является одним из способов государственного регулирования экономики наряду с установлением режимов налогообложения, определением налоговых ставок, установлением системы налогов и сборов и объема прав и обязанностей участников налоговых правоотношений. Налоговые освобождения являются одними из наиболее важных мер воздействия на экономическую ситуацию в целом. Они широко используются как для воздействия на определенные процессы развития экономики, так и для создания экономической и социальной инфраструктуры.

Налоговая льгота является одним из самых загадочных феноменов налогового права. С одной стороны, понятие самого термина «налоговая льгота» дано законодателем в статье 56 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), а понятие смысла подобного правового явления не вызывает сложностей. Однако, несмотря на это, по сей день не существует единых критериев для отграничения налоговых льгот от смежных правовых явлений[[1]](#footnote-1).

С принятием НК РФ заметно сокращение налоговых освобождений, которые были регламентированы в ранее действовавшем законодательстве как на федеральном, так и на региональном уровне. При анализе второй части НК РФ прослеживается желание законодателя о практически полном отказе от налоговых льгот при установлении конкретных налогов, в том числе налога на добавленную стоимость (далее – НДС).

Однако текст главы 21 НК РФ зачастую отражает лишь терминологическую подмену одних понятий другими, а суть явлений остается прежней[[2]](#footnote-2). Правовая проблема относительно налоговых льгот состоит в том, что не все поименованные налоговыми льготами освобождения по своей сути являются таковыми. И наоборот – налоговые освобождения зачастую законодателем не определены к категории налоговых льгот, тогда как они по содержанию таковыми являются.

Более того, исходя из природы налоговых льгот, законодателем установлено право на отказ от них. То есть, квалификация правовых явлений как налоговых льгот предусматривает право налогоплательщика на отказ от них. Тогда как от предоставленных налоговых освобождений представляется возможным отказаться в случае прямого на то указания законодателя. Таким образом, разграничение налоговых льгот от смежных правовых явлений имеет не только теоретическое значение, но и практическое.

**Целью** настоящей выпускной квалификационной работы является определение правовой природы налоговой льготы, определение правовой природы налоговых освобождений, предусмотренных главой 21 НК РФ. Также целью данной работы является определение практических последствий отнесения тех или иных налоговых освобождений, указанных в главе 21 НК РФ, к категории налоговых льгот. К одним из важнейших таковых последствий является наличие или отсутствие у налогоплательщика права на отказ от налоговых освобождений, включая процедуру такого отказа.

В соответствии с поставленной целью **задачами** исследования являются:

1. исследование налоговой льготы как разновидности налоговых освобождений в области НДС;
2. разграничение налоговых льгот по НДС от смежных правовых явлений;
3. анализ процедуры отказа от предоставленных главой 21 НК РФ налоговых освобождений;
4. выявление последствий пропуска срока на подачу соответствующего заявления на отказ от предоставленного налогового освобождения.

**Объектом** исследования являются общественные отношения, складывающиеся в связи с предоставлением законодателем налоговых освобождений по НДС и применением налогоплательщиком указанных освобождений или же отказа от их применения.

**Степень научной разработанности** темы обусловлена недостаточной исследовательской базой по теме налоговых льгот. Так как налоговое законодательство в принципе является относительно новой отраслью права, до сих пор некоторые правовые вопросы не до конца урегулированы законодателем. Этим обуславливается неоднозначность и пробельность законодательного регулирования института налоговых льгот.

В литературе исследования такого правового явления, как налоговые льготы, начались в последние десятилетия[[3]](#footnote-3). Также в силу значения института налоговых льгот для экономических процессов немало теоретических исследований в экономической литературе[[4]](#footnote-4).

**Методологической основой** исследования выступают общенаучные, частнонаучные и специальные методы познания социально-правовых явлений. Наиболее важное место среди указанных методов занимает системный анализ правового содержания института налоговых льгот. Более того, использованы и другие методы: формально-юридический метод, метод сравнительно-правового исследования, метод восхождения от общего к частному. Использование указанных методов позволило всесторонне исследовать сущность налоговых льгот и смежных им правовых явлений.

В соответствии с поставленными целями и задачами **на защиту выносятся** следующие положения:

1. Действующее законодательство не позволяет сделать однозначный вывод по поводу отнесения тех или иных правовых явлений к категории налоговых льгот по НДС. Бесспорно отсутствие в действующем законодательном регулировании терминологического обозначения различных правовых механизмов в качестве налоговых льгот. Подобные законодательные пробелы порождают правовую неопределенность в отношении квалификации некоторых налоговых освобождений по НДС в качестве налоговых льгот.
2. Задавая высокий степень абстракции определению налоговой льготы, данной в статье 56 НК РФ, законодатель тем самым порождает проблемы при определении правовой природы пониженной и нулевой ставок по НДС. С одной стороны, исходя из буквального содержания норм НК РФ, представляется, что применение нулевой ставки по НДС является абсолютным требованием законодателя[[5]](#footnote-5). С другой стороны, несмотря на это, в литературе и в позициях Конституционного Суда Российской Федерации (далее – КС РФ) изложены позиции о льготной природе указанных освобождений[[6]](#footnote-6).
3. Отказ законодателя от использования термина «налоговая льгота» порождает сомнения в льготном характере всех операций, перечисленных в статье 149 НК РФ, которые традиционно считаются налоговыми льготами. Однако изучение позиции судов, в том числе позиций Верховного Суда Российской Федерации (далее – ВС РФ), а также юридической литературы, ставит под сомнение отнесение всех перечисленных операций к категории налоговых льгот[[7]](#footnote-7).
4. Кроме того, возникает правовая неопределенность в отношении норм пункта 2 статьи 146 НК РФ, регламентирующих налоговые освобождения в виду отсутствия объекта налогообложения. Представляется, что характер и природа налоговых льгот, исходя из их законодательного определения, а также из их признаков, не должна распространяться на подобные налоговые освобождения. Однако в судебной практике не соблюдено единообразие по данному вопросу, а налоговые органы относят указанные освобождения к категории налоговых льгот[[8]](#footnote-8).
5. Более того, оспаривается характер налоговых освобождений в виде освобождения отдельной категории налогоплательщиков от налогообложения на определенный срок согласно ст. 145 НК РФ; в виде выделения операций по ввозу товаров на территорию Российской Федерации согласно ст. 150 НК РФ, а также в виде освобождения организаций-участников проекта «Сколково» согласно ст. 145.1 НК РФ.
6. Ввиду абстракции в области природы налоговых льгот проявляется неопределенность в наличии права на отказ от налоговых освобождений. Так как не все налоговые освобождения отвечают признакам и сути налоговых льгот, не у всех налогоплательщиков существует подобное право на отказ. Более того, законодатель регламентирует право на отказ от налоговых освобождений как подачу соответствующего заявления в налоговые органы в установленный срок. Однако под сомнение ставится такое правовое последствие пропуска срока на подачу указанного заявления, как лишение права на отказ от льготы. Исходя из природы налоговых льгот отказ налогоплательщика от их применения должен зависеть лишь от волеизъявления налогоплательщика, никак не от документарного оформления подобного отказа.

**Теоретическая и практическая значимость** исследования состоит в возможности применения его основных положений для совершенствования регламентации норм о природе такого правового института, как налоговые льготы по НДС.

Результаты проведенного исследования могут использоваться в учебном процессе при изучении природы налоговых льгот.

Структура данной выпускной работы сформирована с учетом логической последовательности изложения материала проведенного исследования. Работа состоит из введения, двух глав, заключения и библиографического списка.

Первая глава содержит положения законодательства, касающиеся налоговых освобождений по НДС, а также рассуждения по поводу правовой природы указанных освобождений. Вторая глава регламентирует порядок отказа от предоставленных законодателем освобождений по НДС; в ней также говорится о соответствии данного порядка природе налоговых льгот и о последствиях нарушения предусмотренного законодателем права на отказ.

**Глава 1. Освобождения по НДС и их правовая природа**

Налоговые освобождения по содержанию налоговых отношений могут быть классифицированы по элементу налогообложения, к которому применяется льготирование. Ст. 17 НК РФ содержит перечень элементов налогообложения: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога и порядок и сроки уплаты налога[[9]](#footnote-9). В части налога на добавленную стоимость наиболее распространенными стоит отметить налоговые льготы в области объекта налогообложения и налоговой ставки.

Так, ст. 149 НК РФ, содержит обширный перечень операций, которые освобождены от обложения налогом на добавленную стоимость. Так как указанная статья содержит более 40 подпунктов, было бы разумно объединить операции в некие категории. Условно можно выделить следующие категории операций по ст. 149 НК РФ: освобождение от налогообложения социально значимых товаров (работ, услуг) и освобождение операций, исходя из цели избежания двойного налогообложения.

Определение правовой природы освобождений налогоплательщика от уплаты налога на добавленную стоимость имеет как большое теоретическое, так и практическое значение. Наиболее дискуссионным вопросом в этой сфере является вопрос отнесения тех или иных налоговых освобождений в области налога на добавленную стоимость к налоговым льготам, так как в области налоговых льгот наблюдается несогласованность общих положений части первой НК РФ и законодательных норм части второй НК РФ, определяющих основные аспекты правового регулирования конкретных налогов, в том числе налога на добавленную стоимость. Более того, как отмечает М.В. Титова, «действующее законодательство о налогах и сборах не позволяет сделать однозначный вывод о том, какие явления законодатель относит к категории налоговой льгот»[[10]](#footnote-10), так как законодатель всячески избегает употребления в тексте закона термина «льгота», притом, что он не отказывается от использования самой сути данного явления, применяя при этом иные правовые конструкции.

Как известно, признание или непризнание подобных налоговых освобождений налоговыми льготами порождает различные правовые и экономические последствия для налогоплательщика, что обуславливает повышенную практическую значимость данного вопроса. А существующая несогласованность и недостаточность законодательной техники в области налоговых льгот приводит на практике к большому количеству споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Таким образом, учитывая правовую неопределенность в области налоговых льгот и практическую значимость данного вопроса, рассмотрим отдельные налоговые освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость, правовая природа которых представляется неоднозначной.

В статье 56 НК РФ содержится определение понятия налоговых льгот: «льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере»[[11]](#footnote-11).

Данное определение можно считать проявлением содержательного подхода к пониманию налоговой льготы. Этим определением закреплено общее понимание налоговой льготы как некоего преимущества определенных категорий налогоплательщиков перед другими. К указанным преимуществам могут быть отнесены такие явления, как уменьшение налогового бремени и иные другое облегчение исполнения налоговой обязанности.

Следуя формальному подходу к определению налоговой льготы, наиболее важным является прямое указание законодателя на определенное нормативное положение, как налоговой льготы. Однако такой подход позволил бы сделать вывод о том, что вторая часть НК РФ не содержит никаких налоговых льгот, что, разумеется, является неверным.

Несмотря на то, что существует множество доктринальных определений налоговой льготы, как отмечает Р.К. Костанян, «они все объединены тем, что льгота признается всеми авторами специальным по отношению к общему порядку налогообложения и в результате этого специального порядка снижается налоговое обязательство налогоплательщика»[[12]](#footnote-12).

Указанное в НК РФ определение налоговой льготы позволяет выделять следующие признаки. Во-первых, налоговые льготы устанавливаются только актами законодательства о налогах и сборах, то есть НК РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами о налогах и сборах. Во-вторых, налоговая льгота является явлением адресным, направленным в отношении какой-либо определенной одной или нескольких категорий лиц. То есть льгота направлена в адрес группы налогоплательщиков, которая объединяется на основании какого-либо общего критерия, который отличает ее от остальных налогоплательщиков. В-третьих, как уже отмечалось выше, применение налоговых льгот является специальным порядком исполнения налогоплательщиком своей обязанности. В-четвертых, использование налоговой льготы является правом, а не обязанностью налогоплательщика. То есть налогоплательщик имеет право отказаться от ее использования.

Говоря о налоговых льготах, как об инструменте налоговой политики, следует оценить их эффективность. Многие авторы пишут о том, что недостаточно лишь установки механизма налоговых льгот, а необходимо «обоснование оптимальности именно данного способа экономического регулирования»[[13]](#footnote-13). Так, существуют альтернативы налоговым льготам для достижения поставленных законодателем целей, например, прямые бюджетные дотации социально незащищенным гражданам или предприятиям поддерживаемых отраслей, государственное регулирование цен, таможенная политика, с помощью которой возможно ограничение ввоза на территорию РФ иностранных товаров и так далее. Тем не менее многие не могут согласиться с отнесением налоговых льгот по налогу на добавленную стоимость к разряду экономически неэффективных. Так, отмечается, что указанные налоговые освобождения помогают в достижении социальной справедливости, в избежание двойного налогообложения.

Несмотря на то, что численно самое большое количество налоговых льгот предусмотрено по налогу на добавленную стоимость, глава 21 НК РФ, посвященная этому налогу, не содержит терминологического обозначения налоговых льгот. Разумеется, это не означает того, что как таковых налоговых льгот по налогу на добавленную стоимость не существует, затрудняется их поиск и применение.

Однако не стоит относить к налоговым льготам все операции, не подлежащие обложению налогом на добавленную стоимость. Следует классифицировать налоговые освобождения на налоговые льготы и на иные налоговые освобождения. Практический смысл данного разделения заключается, во-первых, в поддержании правовой определенности, во-вторых, в избежание налогоплательщиком ошибок в применении и использовании налоговых льгот и иных налоговых освобождений.

Анализ норм главы 21 НК РФ показывает, что освобождения по налогу на добавленную стоимость установлены в следующих формах: в виде изъятия из налогооблагаемой базы определенных элементов объекта налогообложения, указанных в ст. 149 НК РФ; в виде освобождения отдельной категории налогоплательщиков от налогообложения на определенный срок согласно ст. 145 НК РФ; в виде отсутствия объекта налогообложения, согласно п. 2 ст. 146 НК РФ; в виде выделения операций по ввозу товаров на территорию Российской Федерации согласно ст. 150 НК РФ; в виде установления пониженной налоговой ставки, а также нулевой налоговой ставки, установленным ст. 164 НК РФ, а также в виде освобождения организаций-участников проекта «Сколково» согласно ст. 145.1 НК РФ.

Статья 149 НК РФ является своеобразным путеводителем по операциям, исполнение которых не требует взимания налога на добавленную стоимость. В указанной статье можно выделить группу налоговых освобождений, предоставляемых при реализации определенных видов товаров (работ, услуг).

Сюда относятся:

реализация почтовых марок, маркированных открыток и маркированных конвертов;

медицинских товаров по перечню, утвержденному Правительством России;

реализация монет из драгоценных металлов (кроме коллекционных);

услуги по гарантийному ремонту товаров;

ремонтно-реставрационные, консервационные и восстановительные работы, выполняемые при реставрации памятников истории и культуры, а также культовых зданий и сооружений;

научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые за счет бюджетных средств;

реализация драгоценных металлов и камней, руды, содержащей драгоценные металлы, необработанных алмазов, лома и отходов драгоценных металлов;

производство продуктов питания для учебных, медицинских и детских дошкольных учреждений;

медицинские услуги;

услуги по перевозке пассажиров городского и пригородного сообщения;

проведение работ по тушению лесных пожаров;

услуги по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание, оказываемые непосредственно в аэропортах и воздушном пространстве России;

работы и услуги по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах, а также их лоцманская проводка;

услуги по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения организациями физкультуры и спорта спортивно-зрелищных мероприятий;

реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них;

передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир;

реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, ноу-хау, а также прав на их использование;

реализация лома и отходов черных и цветных металлов;

передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), себестоимость не более 100 руб. за единицу.

Вторую категорию освобождений, предоставляемых по ст. 149 НК РФ составляют освобождения, предоставляемые определенным категориям фирм и предпринимателей. К данной категории относятся:

услуги в сфере образования;

реализацию товаров в магазинах беспошлинной торговли;

услуги учреждений культуры и искусства в сфере культуры и искусства, реализацию входных билетов организациями физкультуры и спорта;

работы организаций кинематографии по производству кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;

реализацию товаров (работ, услуг) общественными организациями инвалидов и организациями, собственниками которых являются общественные организации инвалидов;

реализацию товаров (работ, услуг) государственными унитарными предприятиями при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения, а также "уголовными" мастерскими лечебных исправительных учреждений;

услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, детских оздоровительных лагерей на территории России, оформленные путевками или курсовками;

реализацию продукции сельскохозяйственными производителями;

архивные услуги;

ритуальные услуги;

банковские операции и обслуживание банковских карт;

услуги по страхованию;

услуги по негосударственному пенсионному обеспечению;

проведение основанных на риске игр организациями игорного бизнеса;

услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведение занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях и студиях;

реализацию предметов религиозного назначения и религиозной литературы;

услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемые государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты;

услуги аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, изготовлению или ремонту очковой оптики (кроме солнцезащитной), ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий;

оказание услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов Российской Федерации или Федеральной палатой адвокатов своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности;

услуги, за которые уполномоченными органами взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных, патентных пошлин и сборов, таможенных сборов за хранение, сборов при предоставлении фирмам и физическим лицам определенных прав;

передачу товаров для собственных нужд организациями уголовно-исполнительной системы.

Наконец, третью категорию освобождений по ст. 149 НК РФ составляют освобождения, предоставляемые при осуществлении определенных операций.

В частности, к таковым относятся:

предоставление в аренду помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации;

выдачу займов в денежной форме и оказание финансовых услуг по предоставлению таких займов;

реализацию долей в уставном капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок;

работы, выполняемые в процессе реализации целевых социально-экономических программ жилищного строительства для военнослужащих;

передачу товаров, работ, услуг безвозмездно в рамках благотворительной деятельности;

уступку (приобретение) прав (требований) кредитора по договорам займа и кредитным договорам;

проведение работ в портовой особой экономической зоне резидентами этой зоны;

выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет бюджетных средств и в целях создания новой продукции и технологий;

предоставление в пользование жилых помещений;

проведение лотерей по решению властей, включая услуги по реализации лотерейных билетов.

Отметим, что существуют условия применения указанных налоговых освобождений, которые делятся на общие и дополнительные. Общие условия распространяются на всех налогоплательщиков без исключения, дополнительные же условия появляются в зависимости от конкретного используемого освобождения.

Одним из общих условий применения указанных налоговых освобождений является то, что при ведении деятельности, подлежащей лицензированию, для использования налогового освобождения, налогоплательщик обязательно должен обладать указанной лицензии. При отсутствии последнего налогоплательщик будет вынужден выплачивать налог на добавленную стоимость в обычном порядке без права применения налоговых льгот.

Налоговые органы указывают, что право на льготу теряется со дня, когда истекает срок действия лицензии. Тем не менее, практика по данному вопросу неоднозначна. Так, бывают случаи, когда налогоплательщиком заблаговременно поданы документы на продление или получение новой лицензии, однако получения не происходит в срок по причинам, не зависящим от налогоплательщика. В таком случае право на льготу за налогоплательщиком сохраняется[[14]](#footnote-14). Однако если налогоплательщик не предпринимает действий по переоформлению лицензии до окончания ее срока действия, то право на льготу за налогоплательщиком в таком случае не сохраняется[[15]](#footnote-15).

Другим общим условием применения указанных налоговых освобождений является то, что если налогоплательщик осуществляет иную деятельность, помимо льготируемой, то он обязан вести раздельный учет операций[[16]](#footnote-16).

Отметим, что налогоплательщик имеет право на отказ от предоставляемых налоговых освобождений. Однако отказаться от освобождений можно лишь по операциям, перечисленным в п. 3 ст. 149 НК РФ. Отказ возможен в отношении всех операций, а не конкретного покупателя. Более подробное рассмотрение порядка отказа от предоставленных налоговых освобождений и правовых последствий подобного отказа рассмотрены в Главе III данной исследовательской работы.

Наиболее дискуссионным вопросом являются положения статьи 149 НК РФ, содержащие перечень операций, которые не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость. Данное явление широко рассматривалось и судами, и в юридической литературе, однако однозначного ответа на правовую природу этих категорий операций дано не было. Одни авторы утверждают, что в указанной статье все перечисленные операции являются налоговыми льготами; другие же отрицают наличие в указанных операциях признаков налоговых льгот. Третьи же предлагают рассматривать и решать вопрос признания или непризнания налоговыми льготами каждой отдельной операции, перечисленной в ст. 149 НК РФ[[17]](#footnote-17).

Итак, статья 149 НК РФ содержит пространный перечень операций, признающихся объектом налогообложения, однако не подлежащих налогообложению налогом на добавленную стоимость на территории Российской Федерации. При установлении вышеуказанного перечня операций, не подлежащих налогообложению, законодатель, по моему мнению, был ориентирован на защиту интересов не столько конкретных налогоплательщиков, сколько на интересы потребителей и самого бюджета. Таким образом, появляется вопрос, ответ на который имеет как большое теоретическое, так и практическое значение — являются ли указанные освобождения налоговыми льготами или они имеют несколько иной правовой характер.

Отметим, что в ранее действовавшем законодательстве подобные освобождения рассматривались в качестве налоговых льгот[[18]](#footnote-18).

С одной стороны, действительно, указанные освобождения обладают признаками, перечисленными в п. 1 статьи 56 НК РФ. С этой точки зрения, подобные освобождения можно считать налоговыми льготами. Отметим и то, что в п. 2 ст. 146 НК РФ содержится перечень операций, которые не признаются объектом налогообложения. Указанный список является исчерпывающим, из чего следует, что иные операции, не входящие в данный список, по остаточному признаку признаются объектом налогообложения. Таким образом, можно сделать вывод о том, что операции, перечисленные в ст. 149 НК РФ и не упомянутые в п. 2 ст. 146 НК РФ, являются налоговыми льготами.

Судебная практика отчасти исходит из позиции признания освобождений, указанных в ст. 149 НК РФ, в качестве налоговых льгот. Так, в Постановлении Президиума ВАС № 3755/10 от 7 сентября 2010 года суд неоднократно акцентировал внимание при решении дела, что речь идет о налоговой льготе: «основанием для принятия данного решения в указанной части послужили выводы инспекции о неправомерном применении учреждением льготы по налогу на добавленную стоимость, предусмотренной абзацем пятым подпункта 2 пункта 3 статьи 149 Кодекса»[[19]](#footnote-19). В другом Постановлении Президиума ВАС № 15474/11 от 7 июня 2012 года суд также говорил о налоговой льготе, а не ином налоговом освобождении: «подпункт 8.1 пункта 3 статьи 149 Кодекса не содержит положений, прямо исключающих применение рассматриваемой льготы для негосударственных лотерей и указывающих на ее распространение только в отношении государственных и муниципальных лотерей»[[20]](#footnote-20).

Что касается юридической литературы, то в ней также отмечается льготный характер освобождений по ст. 149 НК РФ. Так, С.Г. Пепеляев рассматривает их в качестве «изъятий, то есть налоговых льгот, направленных на выведение из-под налогообложения»[[21]](#footnote-21).

Исходя из сказанной выше позиции о том, что все перечисленные налоговые освобождения являются налоговыми льготами, представляется интересным вывод Конституционного Суда Российской Федерации ( далее — КС РФ) по поводу признания (непризнания) операций, перечисленных в ст. 149 НК РФ, налоговыми льготами. КС РФ отмечал, что в ст. 149 НК РФ предусмотрен перечень операций, освобожденных от налогообложения, когда товар (работа, услуга) реализуется конечным потребителям без выставления им суммы "НДС"[[22]](#footnote-22). КС РФ неоднократно указывал, что положения статьи 149 НК РФ, устанавливающие перечень операций, которые включены в объект обложения налогом на добавленную стоимость, однако в силу прямого указания закона не подлежат обложению данным налогом, по своей природе носят характер налоговой льготы[[23]](#footnote-23). Указанное регулирование следует рассматривать как способ предоставления участникам экономических отношений льгот при уплате налога на добавленную стоимость, направленных в том числе на создание благоприятных условий для развития той или иной сферы экономической деятельности. В таком случае цена товара (работы, услуги) для конечного потребителя снижается, а налогоплательщик относит долю "входного" налога на добавленную стоимость (налога, уплаченного им поставщикам) на свои расходы в части, приходящейся на такие операции[[24]](#footnote-24). Так, в Определении КС РФ от 20 ноября 2003 года № 396-О КС говорил о том, что «освобождение от уплаты налогов по своей природе - льгота, которая является исключением из вытекающих из Конституции Российской Федерации (статьи 19 и 57) принципов всеобщности и равенства налогообложения, в силу которых каждый обязан платить законно установленный налог с соответствующего объекта налогообложения. Льготы всегда носят адресный характер, и их установление относится к исключительной прерогативе законодателя»[[25]](#footnote-25). В Постановлении от 21 марта 1997 года № 5-П КС РФ также высказался о том, что положения статьи 149 НК РФ, устанавливающие перечень операций, которые в соответствии со статьей 146 данного Кодекса включены в объект обложения налогом на добавленную стоимость, однако «в силу прямого указания закона не подлежат обложению данным налогом (освобождены от налогообложения), по своей природе носят характер налоговый льготы»[[26]](#footnote-26).

Несмотря на вышеизложенные позиции судов и некоторых авторов, существует и иное мнение, заключающееся в том, что статья 149 НК РФ содержит и такие операции, которые не могут быть признаны в качестве налоговых льгот. Действительно, вряд ли представляется возможным однозначное отнесение таких освобождений к налоговым льготам не по формально-юридическим признакам, а по содержанию и существу налоговых освобождений.

Отметим, что признание или непризнание конструкций налоговыми льготами имеет большое практическое значение, так как применение налоговых льгот, в отличие от иных налоговых освобождений, приводит к другим правовым последствиям.

Как известно, одной из форм налогового контроля за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах является камеральная налоговая проверка[[27]](#footnote-27). В отличие от выездной налоговой проверки, камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа, а истребование документов у налогоплательщиков при проведении камеральных налоговых проверок ограничены положениями ст. 88 НК РФ. Положения ст. 88 НК РФ содержат исчерпывающий перечень случаев, при которых в ходе проведения камеральной налоговой проверки налоговые органы вправе истребовать дополнительные документы, подтверждающие право применения льготы, а налогоплательщик, в свою очередь, обязан их предоставить. Пункт шестой указанной статьи НК РФ говорит о включении в перечень этих случаев и случаи использования налоговых льгот: «при проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе также истребовать в установленном порядке у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы»[[28]](#footnote-28). В Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 года № 33 (далее — Постановление Пленума ВАС № 33) отмечается, что «при применении указанной нормы судам необходимо принимать во внимание определение понятия «налоговая льгота», данное в пункте 1 статьи 56 Кодекса, согласно которому льготами по налогам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками»[[29]](#footnote-29).

Таким образом, устанавливается, что действие п. 6 ст. 88 НК РФ распространяется на те операции, перечисленные в ст. 149 НК РФ, которые по своему характеру отвечают понятию налоговой льготы.

В качестве примеров операций из перечня ст. 149, отвечающих понятию налоговой льготы, ВАС приводит реализацию продуктов питания, непосредственно произведенных столовыми образовательных и медицинских организаций (пп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ); реализацию (передачу для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы, производимых религиозными организациями (объединениями) и организациями (пп. 1 п. 3 ст. 149 НК РФ); реализацию ( в том числе передачу, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров, работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг, не указанных в пп. 12.2 п. 2 ст. 149 НК РФ), производимых и реализуемых общественными организациями инвалидов ( пп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ); оказание услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов РФ или Федеральной палатой адвокатов своим членам в связи с отсутствием ими профессиональной деятельности (пп. 14 п. 3 ст. 149 НК РФ)[[30]](#footnote-30).

Таким образом, перечисленные выше конкретные ситуации являются, по мнению ВАС, случаями использования налоговых льгот, и соответственно, в этих случаях появляется такое право налоговых органов, как запрос дополнительных подтверждающих документов и обязанность налогоплательщиков их предоставить.

Исходя из сказанного выше, можно сделать вывод о том, что в случаях, предусмотренных п. 2 ст. 146 НК РФ по операциям, не являющимся объектом налогообложения, и в случаях ст. 149, когда целью освобождения от обложения налогом на добавленную стоимость являлось не предоставление преимуществ определенной категории налогоплательщиков по сравнению с другими налогоплательщиками, совершающими такие же операции.

Отметим, что до вступления в силу указанного выше Постановления Пленума ВАС в судах отсутствовала единая позиция по вопросу правомерности истребования дополнительных документов, подтверждающих налоговую льготу по операциям, предусмотренным ст. 149 НК РФ. Таким образом, отсутствовала правовая определенность в вопросе признания или непризнания перечисленных в ст. 149 НК РФ операций налоговыми льготами. Принятие Постановления Пленума ВАС № 33 способствовало тому, что суды хоть и принимают различные решения по данному вопросу, однако эти решения не противоречат указанному постановлению. Многие суды указывают на то, что не по всем операциям, предусмотренным ст. 149 НК РФ, налоговые органы могут истребовать подтверждающие налоговую льготу документы, что формально не противоречит изложенной в Постановлении Пленума ВАС № 33 позиции суда.

Таким образом, в связи с отсутствием правовой определенности в вопросе применения положений о налоговых льготах к операциям, перечисленным в ст. 149 НК РФ, отсутствует единообразие судебной практики. В практике арбитражных судов встречаются как позиции, подвергающие сомнению всеохватывающий льготный характер норм статьи 149 НК РФ, так и позиции в пользу такого льготного характера ст. 149 НК РФ. Так, в Постановлении ФАС Московского округа от 4 февраля 2013 года № А40-57548/12-20-320 требование налоговых органов о предоставлении налогоплательщиком дополнительных документов о выдаче займа в денежной форме суд признал противоречащим п.1 ст. 56 НК РФ. Суд счел необходимым различать налоговые льготы от иных освобождений от налогообложения, соответственно, налогоплательщик в случае подобного иного освобождения не обязан был предоставлять какие-либо дополнительные документы[[31]](#footnote-31). В то же время ФАС Западно-Сибирского округа в своем решении говорит о том, что вывод о наличии в операциях, перечисленных в статье 149 НК РФ, признаков налоговых льгот сделан в отношении всех указанных в ней случаев (операций) без каких-либо изъятий[[32]](#footnote-32).

Природа налоговых освобождений, предусмотренных ст. 145 НК РФ также ставилась под сомнение, однако выводы по данной статье являются более однозначными в сравнении с рассмотренной раннее ст. 149 НК РФ.

Ст. 145 НК РФ указывает, что организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей по НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяцев сумма их выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн. рублей.

Отметим, что основным условием освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость в данном случае является выручка менее 2 млрд. рублей, однако даже при соблюдении такого условия, организация не будет иметь права на подобного налоговое освобождение, если реализовывали подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных месяцев. В данном случае говорится об алкогольной продукции, пиве, табачной продукции и так далее, перечень которых регламентирован ст. 181 НК РФ.

В случае, если налогоплательщик осуществляет несколько видов деятельности, включая реализацию подакцизных товаров, он все же имеет право на применение освобождения, однако в части иных видов деятельности. В таком случае налогоплательщик будет обязан вести раздельный учет.

Так как одним из основных правил применения освобождения по ст. 145 НК РФ является определенный размер выручки, то существуют правила определения указанной выручки. Во-первых, должен применяться метод «по отгрузке», что должно быть регламентировано в учетной политике организации. Во-вторых, должны учитываться выручка как от реализации облагаемых, так и необлагаемых товаров, в том числе от реализации товаров, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации. В-третьих, существует перечень сумм, которые не должны приниматься во внимание при определении выручки. К подобным суммам относятся:

полученные по операциям, облагаемым единым налогом на вмененный доход по определенным видам деятельности;

перечисленные в ст. 162 Налогового кодекса РФ, включая средства, полученные в виде санкций за неисполнение или ненадлежащее исполнение договоров (контрактов), предусматривающих переход права собственности на товары (работы, услуги);

суммы частичной оплаты, полученные в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг);

от реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе;

от операций, перечисленных в пп. 2 - 4 п. 1 и п. 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ;

от операций, осуществляемых налоговыми агентами в соответствии со ст. 161 Налогового кодекса РФ.

Порядок получения налогового освобождения по ст. 145 НК РФ состоит в следующем: организация обязана предоставить в налоговые органы определенное уведомление, приложив к нему документы, обосновывающие право организации на подобное освобождение. П. 6 ст. 145 НК РФ регламентирует перечень так называемых дополнительных документов, прилагаемых к уведомлению. Существуют определенные сроки для подобной процедуры: подать уведомление следует не позднее двадцатого числа месяца, начиная с которого налогоплательщик претендует на освобождение.

Отметим, что существует разный пакет дополнительных документов для организаций и индивидуальных предпринимателей. Так, организации обязаны представить выписку из книги продаж (за предшествующие три месяца); выписку из бухгалтерского баланса и копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур (за предшествующие три месяца). В то время как индивидуальные предприниматели для получения данного право должны представить выписку из книги продаж (за предшествующие три месяца); выписку из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (за предшествующие три месяца) и копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур (за предшествующие три месяца).

Отметим, что указанные документы вместе с уведомлением могут быть представлены как непосредственно в налоговый орган, так и по почте заказным письмом.

Существует определенный срок предоставления освобождения по ст. 145 НК РФ — 12 календарных месяцев.

Важным моментом является и то, что указанная статья предусматривает освобождения от обязанностей налогоплательщика, то есть обязанности налоговых объектов должны быть исполнены субъектами в общем порядке. Так, если освобожденные организации являются также налоговыми агентами, то они обязаны предоставить в налоговые органы налоговую декларацию в общем порядке.

Нарушения условий предоставления налогового освобождения ведут к потере права его применение. Однако если право на применение налогового освобождения было потеряно не в связи с нарушением, а в связи с истечением его срока, у налогоплательщиков есть возможность его возобновления. В таком случае налогоплательщик имеет возможность на получение освобождения на новый срок. Для этого ему необходимо предоставить в налоговые органы уведомление о продлении права на освобождение, а также приложить дополнительные документы, обосновывающие право налогоплательщика на получение освобождения.

Итак, статья 145 НК РФ вводит институт освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика.

Конституционный Суд неоднократно рассматривал правовую природу освобождения от налогообложения по ст. 145 НК РФ и указывал на то, что «предусмотренное ст. 145 НК РФ освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС является разновидностью налоговых льгот, которыми в соответствии со ст. 56 данного Кодекса признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные законодательством о налогах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере»[[33]](#footnote-33).

Невозможно не отметить правовые позиции Конституционного Суда, в которых он указывал, что «освобождение от уплаты налогов по своей природе - льгота, которая является исключением из вытекающих из Конституции РФ (ст. 19 и 57) принципов всеобщности и равенства налогообложения,в силу которых каждый обязан платить законно установленный налог с соответствующего объекта налогообложения»[[34]](#footnote-34). В частности, льготами КС РФ называет освобождение по ст. 145 НК РФ. Более того, КС РФ рассматривал и ограничения, которые связаны с использованием указанной льготы. Суд установил, что указанные ограничения обусловлены особенностями механизма исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость. Некоторые ограничения права налогоплательщика об отказе от использования налоговой льготы и обязанности совершать определенные действия для учета сумм налога не направлены на ущемление конституционных прав и свобод налогоплательщика, поскольку это является правом законодателя установить особый порядок использования налогоплательщиком предоставленных налоговых льгот[[35]](#footnote-35).

Позиция КС РФ о признании положений ст. 145 НК РФ представляется верной, так как освобождения, установленные указанной статьей, содержат в себе все признаки налоговых льгот, перечисленные раннее. Как уже отмечалось, текст второй части НК РФ зачастую отражает лишь терминологическую подмену одних понятий другими, а суть таких явлений остается прежней. Таким образом, отсутствие в указанной статье термина «налоговых льгот» никак не влияет на квалификацию данных освобождений как льгот. Отказ законодателя от использования термина «налоговая льгота» в данном случае не отразился на судебной практике, ибо, как указывалось выше, суды, включая КС РФ, оперируют именно этим термином для обозначения тех явлений, суть которых отвечает не формальному, а содержательному подходу к пониманию налоговой льготы. Вместе с тем, отметим, что налоговые льготы могут быть установлены лишь законодательством о налогах и сборах, а значит, употребление судом этого термина в отношении тех или иных явлений нельзя считать их «переквалификацией» в статус налоговой льготы. Таким образом, различия в употреблении термина «налоговая льгота» законодателем и судами говорят о необходимости приведения в соответствие формы и содержания данного явления.

Отметим также ст. 145.1 НК РФ, в которой говорится о налоговых освобождениях относительно организаций-участников проекта «Сколково».

Согласно ст. 145.1 НК РФ организации, которые получили статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным Законом от 28.09.2010 года № 244-ФЗ «Об инновационном центре Сколково», освобождены от обязанностей плательщиков налога на добавленную стоимость[[36]](#footnote-36).

Отметим, что предоставленное освобождение распространяется на все операции, кроме операций по ввозу товаров на территорию Российской Федерации и исполнение обязанностей налогового агента по налогу на добавленную стоимость[[37]](#footnote-37).

Основанием для того, чтобы поставить на налоговый учет подобные организации, является предоставление ими в налоговый орган по месту нахождения организации документов, которые подтверждают статус участника проекта «Сколково». Стоит упомянуть, что, как и все налогоплательщики, участники проекта «Сколково» также обязаны выставлять счета-фактуры, которые должны быть зарегистрированы в книге продаж.

Несмотря на то, что Минфин России высказывал мнение об обязанности участников проекта «Сколково» представлять налоговые декларации по НДС в любом случае[[38]](#footnote-38) , налоговые органы придерживаются позиции, что представление декларации не является обязательным в период использования налоговых освобождений[[39]](#footnote-39).

Предоставленное налоговое освобождения может применяться налогоплательщиком в течение десяти лет со дня получения статуса участника проекта. Таким образом, наличие указанного статуса является главным условием получения законодательно установленного налогового освобождения. Еще одним условием его получения является то, что размер прибыли, рассчитанный нарастающим итогом с первого числа того же года, что и годовой объем выручки от реализации товаров, который должен быть более 1 млрд рублей, не должен превышать 300 млн. рублей.

Необходимо отметить о существующем правиле ежегодного подтверждения права на применение освобождения от НДС. Так, по истечении 12 календарных месяцев применения указанного освобождения не позднее двадцатого числа месяца участники проекта должны представить в налоговые органы документы, которые подтверждают статус участника проекта, выписку из книги учета доходов и расходов или отчет о финансовых результатах, расчет совокупного размера прибыли и уведомление о продлении использования освобождения либо от отказе от подобного освобождения.

В п. 2 ст. 145.1 содержатся условия применения предоставленного законодателем налогового освобождения, нарушение которых приведет к утрате такого права. Так, утрата статуса участника проекта «Сколково» является безусловным основанием для утраты налогоплательщиком права на применение налогового освобождения. Более того, превышение совокупного размера прибыли также является самостоятельным условием для утраты права на освобождения. При этом налогоплательщик будет обязан восстановить и уплатить в бюджет налог на добавленную стоимость (включая пени) за период, в котором будет утрачено право на применение налогового освобождения.

На мой взгляд, указанные налоговые освобождения являются налоговыми льготами. Во-первых, указанная льгота имеет адресный характер, то есть направлена лишь на участников проекта «Сколково». Во-вторых, учитывая процедуру получения льготы, включающую в себя сбор документов и их представление в налоговые органы, процедуру ежегодного подтверждения своего статуса для продления пользования налоговой льготой, а также условия, нарушение которых приводит к потере права на налоговую льготу, я считаю, что именно в этих процедурах проявляется воля налогоплательщика. Так как одним из признаков применения налоговой льготы является прямое волеизъявление на то налогоплательщика, в данном случае этот признак присутствует.

Один из самых распространенных способов установления налоговых освобождений — введение пониженных ставок по налогу. По налогу на добавленную стоимость стандартной налоговой ставкой является 18%, пониженная — 10%, нулевая — 0%.

Что касается нулевой ставки, то она связана с налоглобложением реализации товаров (работ, услуг) между контрагентами различных стран. В главе, посвященной налогу на добавленную стоимость, можно выделить две формы подобного льготирования: применение нулевой ставки для эскпортируемых товаров и освобождение от обложения операций по выполнению работ и оказанию услуг, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

Пониженная ставка 10% применяется к установленному НК ПФ перечню, например, реализации продовольственных товаров, определенных товаров для детей, периодических печатных изданий, некоторых медицинских товаров и так далее.

Пункт 1 статьи 164 НК РФ устанавливает право на применение ставки НДС в размере 0% при реализации некоторых товаров и услуг. Согласно главе 21 НК РФ применение нулевой ставки обусловлено проведением экспортной операции, а также представлением налогоплательщиком определенного комплекта документов. Отметим, что нулевая ставка применяется при реализации товаров как для экспортеров, так и для перевозчиков экспортируемых товаров. К таковым относятся реализация:

услуг по перевозке пассажиров и багажа, если пункт отправления или пункт назначения расположен за пределами РФ и перевозка оформляется на основании единых международных перевозочных документов (пп. 4 п. 1 ст. 164 НК РФ);

товаров (работ, услуг) в области космической деятельности (пп. 5 п. 1 ст. 164 НК РФ);

драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Центральному банку РФ, банкам (пп. 6 п. 1 ст. 164 НК РФ);

товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей;

припасов, вывезенных с территории РФ (пп. 8 п. 1 ст. 164 НК РФ);

выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых товаров и вывозу продуктов переработки, а также работ (услуг), связанных такой перевозкой (транспортировкой), если их стоимость указана в перевозочных документах (пп. 9 п. 1 ст. 164 НК РФ);

построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов (пп. 10 п. 1 ст. 164 НК РФ).

Более того, нулевая ставка также применяется по операциям по реализации:

углеводородного сырья, добытого на морском месторождении углеводородного сырья;

продуктов его технологического передела (стабильного конденсата, сжиженного природного газа, широкой фракции легких углеводородов);

услуг по предоставлению принадлежащего на праве собственности или аренды (в том числе финансовой аренды (лизинга)) железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров для перевозки (транспортировки) железнодорожным транспортом товаров, перемещаемых через территорию РФ из одного иностранного государства в другое;

транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых на основе договора транспортной экспедиции при организации услуг по перевозке (транспортировке) железнодорожным транспортом товаров, перемещаемых через территорию РФ из одного иностранного государства в другое. Данные положения не распространяются на услуги, оказываемые российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте (абз. 4 пп. 3.1 п. 1 ст. 164 НК РФ);

работ (услуг) по перевозке (транспортировке) российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте товаров, вывозимых с территории РФ на территорию государства — члена Таможенного союза, и работ (услуг), непосредственно связанных с такой перевозкой (транспортировкой), если их стоимость указана в перевозочных документах (абз. 2 пп. 9.1 п. 1 ст. 164 НК РФ;

товаров (работ, услуг) для официального использования международными организациями и их представительствами, осуществляющими деятельность на территории РФ;

работ (услуг), выполняемых (оказываемых) организациями трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов, по транспортировке, перевалке и (или) перегрузке нефти и нефтепродуктов (пп. 2.2 п. 1 ст. 164 НК РФ) и так далее.

Отметим, что в ст. 165 НК РФ установлен порядок применения такого налогового освобождения, как нулевая ставка по налогу на добавленную стоимость. Налогоплательщик обязан представить в налоговые органы определенные документы, обосновывающие право на применение нулевой ставки. На подобное необходимое условие получения права на нулевую ставку по НДС неоднократно обращала внимание и правоприменительная практика[[40]](#footnote-40).

При невыполнении такого условия налогоплательщик будет вынужден уплачивать налог на добавленную стоимость по общей ставке. Более того, в подобном случае налогоплательщик не будет иметь права предъявлять НДС потребителям услуг, а будет обязан уплатить его за свой счет. Таким образом, получается, что отсутствие подтверждающих документов отражается на налогоплательщике негативным образом: уплаченные налогоплательщиком суммы НДС не компенсируются средствами, полученными от потребителей услуг.

Долгое время существуют дискуссии относительно признания в качестве налоговых льгот пониженной ставки 10% и ставки 0%, которые установлены в ст. 164 НК РФ. Отметим, что этот вопрос также обладает серьезной практической ценностью и был неоднократно рассмотрен КС РФ.

С одной стороны, многие авторы отмечают, что установление пониженных ставок и нулевой ставки является одним из видом налоговых льгот[[41]](#footnote-41). Авторы отмечают, что законодатель установил основания для применения нулевой ставки, а также порядок подтверждения права на использование подобной ставки. Указанные признаки присущи и налоговым льготам[[42]](#footnote-42).

С другой стороны, нельзя не отметить цель установления нулевой ставки налога на добавленную стоимость, обусловленную проведением экспортной операции, а также предоставлением определенного комплекта документов. Целью установления подобной налоговой ставки является, по моему мнению, не создание какого-либо преимущества для определенной категории налогоплательщиков, а избежание двойного налогообложения.

ФНС России исходит из буквального содержания норм ст. 164 НК РФ и полагает, что применение нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость является требование законодателя, причем абсолютным требованием. То есть у налогоплательщика нет возможности отказаться от применения нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость[[43]](#footnote-43). Вместе с тем ст. 165 НК РФ регламентирует обязательность предоставления подтверждающих документов для того, чтобы обосновать применение нулевой ставки. Непредставление указанных в ст. 165 НК РФ документов в установленный срок повлечет за собой невозможность применения нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость и обязанность уплатить НДС по общей ставке[[44]](#footnote-44). Также непредставление и отсутствие определенного комплекта дополнительных документов повлечет за собой такие последствия как отсутствие компенсации средствами, полученными от потребителей услуг, сумм НДС, начисленных и уплаченных налогоплательщиком со стоимости услуг. Получается, что налогоплательщик подвергается дополнительному обременению, которое в итоге приводит к нарушению конституционных прав и свобод, таких как свободу предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности, права частной собственности и права на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности.

КС РФ не оставил без внимания данный вопрос, однако позиция КС РФ вызывает определенные вопросы. КС РФ отмечал, что «нарушение конституционного принципа соразмерности и вытекающих из него требований адекватности и пропорциональности используемых правовых средств не допустимо при регулировании общественных отношений»[[45]](#footnote-45). Такого рода нарушение приведет к тому, что некие средства, направленные на установление благоприятных экономических условий для налогоплательщик, превратятся скорее в механизм подавления свободы предпринимательства и права частной собственности[[46]](#footnote-46).

Ранее — в определении от 19 января 2005 года № 41-О — он прямо сказал о том, что рассматриваемая статья предусматривает налоговую льготу. Согласно этой позиции при применении нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость «следует принимать во внимание те особенности, которые присущи налоговым льготам в соответствии с законодательством»[[47]](#footnote-47). То есть то, что использование налоговых льгот является правом налогоплательщика, а никак не его обязанностью. Получается, что позиция КС РФ по поводу природы ст. 164 НК РФ, изложенное в указанном определении, расходится с буквальным пониманием указанной нормы.

Однако в более поздних своих правовых позициях он отмечает, что нулевая ставка по налогу на добавленную стоимость является обязательным элементом налогообложения, соответственно у налогоплательщика отсутствует право на отказ от ее применения, а также на произвольность ее применения[[48]](#footnote-48). В то время, как основным признакам налоговой льготы, как отмечалось выше, является воля налогоплательщика на ее применение, а также возможность отказа от нее.

Таким образом, гибкость правовых позиций КС РФ приводит к правовой неопределенности в части отнесения статьи 164 НК РФ к такой правовой категории, как налоговая льгота.

Исходя из целей введения такого института, как нулевая ставка по налогу на добавленную стоимость, по моему мнению, указанная налоговая ставка может полноценно выполнять свое назначение, а именно стимулировать перечисленные в п. 1 ст. 164 НК РФ виды деятельности, когда возможность ее применения будет зависеть от воли налогоплательщика, которое налогоплательщик сформулирует в зависимости от своих конкретных интересов.

На данном этапе правового регулирования, принимая во внимание вышесказанное, п. 1 ст. 164 НК РФ не предусматривает возможность применения альтернативных ставок при экспорте товаров. То есть применения указанной ставки является обязанностью налогоплательщика. Таким образом, не соблюдено соответствие такому важному признаку налоговых льгот, как добровольности их применения. Более того, применение указанной налоговой ставки подразумевает возложение на налогоплательщиков дополнительного бремени, а именно предоставления дополнительных документов, которые подтверждают правомерность применения нулевой ставки. По моему мнению, применение нулевой ставки, как и понижение налоговых ставок при косвенном налогообложении не представляется возможным отнести к категории налоговой льготы, исходя также из экономической природы косвенного налогообложения. То есть переложение налогов на потребителя и несовпадения в одном лице налогоплательщика и фактического носителя налогового бремени. На мой взгляд, подобное понижение было бы разумнее рассматривать в качестве категории налоговых льгот только при прямом налогообложении.

Таким образом, представляются обоснованными выводы о том, что применение нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость при отсутствии возможности применения альтернативных налоговых ставок не является такой разновидностью налогового освобождения, как налоговая льгота, а является прямой обязанностью налогоплательщика.

Статья 150 НК РФ также говорит о предоставлении налоговых освобождений по операциям на ввоз на территорию Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией определенных товаров.

Согласно указанной статье освобождение предоставляется лишь при наличии подтверждающего удостоверения, форма и порядок выдачи которого определяется Правительством Российской Федерации.

Для применения освобождения нужно указать определенный код товара в таможенной декларации. А также приложить дополнительные документы, на основании которых декларация была заполнена. Как правило, это договор поставки, техническая документация, спецификации и сертификаты, а также иные товаросопроводительные документы и коммерческая документация предприятия.

На мой взгляд, нормы ст. 150 НК РФ являются по своей сути налоговыми льготами, так как обладают всеми их признаками, в том числе добровольностью применения. Указанная процедура, требуемая для применения льготы, может служить своего рода волеизъявлением налогоплательщика. Отметим, что для применения налоговых льгот существует специально регламентированный порядок, нарушение которого приводит к потере права на использование налоговой льготы; так и в случае ст. 150 НК РФ регламентирован строгий порядок применения норм указанной статьи.

Пункт 2 статьи 146 НК РФ также устанавливает своего рода налоговое освобождение. Он гласит, что некоторые операции исключены из числа объектов, подлежащих обложению НДС. Так, таковым относятся:

операции, не признаваемые реализацией (указанные в п. 3 ст. 39 НК РФ)

операции по реализации земельных участков (долей в них);

передача имущественных прав организации ее "правопреемнику" (правопреемникам);

передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;

передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала;

передача на безвозмездной основе социальных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления;

выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления;

передача на безвозмездной основе объектов основных средств государственным органам, учреждениям, предприятиям.

Рассмотрим правовую природу п. 2 ст. 146 НК РФ, в котором говорится об исключении некоторых операций из числа объектов, подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость. Вопрос об отнесении указанной статьи к налоговым льготам является спорным.

Представим, что налогоплательщик в налоговой декларации в разделе операций, не подлежащих налогообложению, указал сумму по реализации земельного участка. Отметим, что действительно согласно п. 2 ст. 146 НК РФ такая операция не признается объектом обложения налогом на добавленную стоимость. Так как налогоплательщик обязан представить в налоговые органы подтверждающие документы, налоговая инспекция потребовала от налогоплательщика копии книг продаж и покупок, счета-фактуры, документы, подтверждающие реализацию данного участка. Налогоплательщик, в свою очередь, не согласился не предоставление указанных документов ввиду отсутствия льготного характера подобной операции, поскольку она касается объекта налогообложения. А ст. 56 НК РФ, регламентирующая налоговые льготы, по мнению налогоплательщика, говорит о субъектах налогообложения. Таким образом, налогоплательщик считает, что при отсутствии объекта налогообложения он не обременен обязанностью представления подтверждающих право на использование освобождения документы, так как указанное освобождение не носит характер налоговой льготы.

В свою очередь, налоговая инспекция не сочла доводы налогоплательщика разумными и провела камеральную проверку, по результатам которой привлекла налогоплательщика к ответственности за непредставление предусмотренных НК РФ документов[[49]](#footnote-49).

Обратимся к общим правилам проведения камеральной проверки, согласно которым налоговые органы действительно имеют право на истребование документов, однако лишь тех, которые имеют непосредственное отношение к обнаруженным налоговым органом ошибкам в представленных налогоплательщиком декларациях[[50]](#footnote-50). Таким образом, главным условием истребования документов является выявленное в налоговой декларации ошибок и противоречий.

К числу документов, на истребование которых у налоговых органов есть право, относятся и документы, подтверждающие право налогоплательщика на использование налоговой льготы. Однако нормы п. 2 ст. 146 НК РФ не поименованы в качестве налоговой льготы. Вместе с тем при заполнении налоговой декларации указанные операции подлежат отражению в разделе 7, в котором отражаются также прямо поименованные налоговые льготы.

Как отмечалось выше, не всегда явления, содержательно соответствующие понятию «налоговых льгот», поименованы в главе 21 НК РФ таковыми. Однако это не значит, что на подобные явления не распространяются нормы и положения о налоговых льготах. Таким образом, обязанности, возлагаемые на налогоплательщиков при использовании права на налоговые льготы, сохраняются за ними и в случае использования налоговых освобождений, по сути являющимися налоговыми льготами, однако не названными таковыми законодателем.

Тем не менее, при отнесении тех или иных норм, в том числе п. 2 ст. 146 к категории налоговых льгот, не выработан единый подход. В том числе в судебных актах встречаются различные варианты толкования одних и тех же положений налогового законодательства.

Так, в Постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 12.04.2012 года № 09АП-7320/2012-АК суд пришел к выводу, что налоговые органы не имели права истребовать дополнительные подтверждающие обоснованность применения налоговое освобождение документы, ввиду того, что они не относились к налоговым льготам. Суд указал, что ст 146 НК РФ определяет отсутствие объекта налогообложения по операциям по реализации земельных участков и долей в них относительно всех налогоплательщиков налога на добавленную стоимость. То есть суд исходил из того, что льгота предоставляет преимущество определенной категории налогоплательщиков перед другими, согласно данному законодателем определению. Однако в данном случае не выделено никакой категории налогоплательщиков, которым предоставляется преимущество. Более того, суд исходил из того, что налоговые льготы имеют место лишь по операциям, являющимся объектом налогообложения, тогда как в рассматриваемой ст. 146 НК РФ операции к таковым не относятся[[51]](#footnote-51). Тем не менее, рассматривая аналогичный спор, в Постановлении ФАС ПО от 25.01.2012 года № А65-9081/2011 суд занял прямо противоположную позицию. Суд исходил из того, что налоговые льготы, как и освобождения по п. 2 ст. 146 НК РФ отражаются в налоговых декларациях в одном разделе. Более того, проанализировав ст. 56 НК РФ, суд пришел к выводу, что налоговые льготы могут касаться не только субъектов налогообложения, но и объектов. Таким образом, положения п. 2 ст. 146 НК РФ суды сочли разумным отнести к налоговым льготам. Исходя из этого, суды признали требование налоговых органов о предоставлении дополнительных документов, правомерным[[52]](#footnote-52).

Представляется, что мнение, высказанное в первом судебном решении является более разумным. Во-первых, исходя из положений о налоговых льготах, выделяются такой неотъемлемый признак, как адресный характер льгот. Подобный характер отсутствует у освобождений, установленных п. 2 ст. 146 НК РФ, так как они не направлены на определенный круг налогоплательщиков, а направлены на всех налогоплательщиков налога на добавленную стоимость. Во-вторых, существует специально регламентированный порядок для применения налоговых льгот. Так, ст. 149 НК РФ применяется налогоплательщиком после получения специальной лицензии на осуществление видов деятельности, перечисленных в указанной статье. Однако по п. 2 ст. 146 НК такая специальная процедура не предусмотрена. В-четвертых, одной из наиболее важных признаков налоговой льготы является зависимость ее применения от волеизъявления налогоплательщика. То есть если при использовании права на применение налоговой льготы большую роль играет выражение согласия или же отказа налогоплательщика от нее, то в случаях освобождений, предусмотренных п. 2 ст. 146 НК РФ, налогоплательщик не имеет права учитывать указанные операции в облагаемой базе по налогу на добавленную стоимость. Таким образом, у налогоплательщика отсутствует право на отказ от предоставленных законодателем преференций, что идет вразрез к определением налоговой льготы.

Исходя из сказанного выше, по моему мнению, следует проводить разграничение между налоговыми льготами и конструкциями, схожими с ними, однако по сути таковыми не являющимися. Так, следует отграничить от налоговых льгот положения п. 2 ст. 146 НК, то есть случаи, когда не возникает объекта налогообложения. Таким образом, проблема предоставления во время проведения камеральных проверок налогоплательщиком дополнительных документов должна решаться, исходя из того, что положения п. 2 ст. 146 НК РФ не являются налоговыми льготами. То есть у налогоплательщика, на мой взгляд, не возникает обязанности представления указанных документов.

**Глава 2. Отказ от использования освобождений по НДС и его правовые последствия**

**§1 Отказ от освобождений, предусмотренных статьей 149 Налогового Кодекса Российской Федерации**

Отметим, что несмотря на суть налоговых льгот, заключающихся в создании некоего преимущества одной группы налогоплательщиков перед другими, тем не менее, в некоторых случаях для плательщиков налога на добавленную стоимость представляется наиболее выгодным вариантом отказаться от права пользования определенным налоговым освобождением. Как уже отмечалось, не все налоговые освобождения, названные по формально-юридическим признакам налоговыми льготами, воплощают в себе какое-либо налоговое преимущество. Зачастую они влекут для налогоплательщика менее выгодные экономические последствия, чем если бы указанной «льготы» не существовало, таким образом, в таких случаях налогоплательщик должен иметь право на отказ от налогового освобождения.

Так, применение налоговой льготы по налогу на добавленную стоимость лишает налогоплательщика права на вычет «входного» налога по товарам, работам, услугам, используемым в соответствующих операциях. Действительно, иногда для налогоплательщика выгоднее не применять предоставленную налоговую льготу. Например, согласно пп. 22 п. 3 ст. 149 НК РФ при осуществлении строительства жилого дома для продажи квартир застройщик имеет право воспользоваться льготой по налогу на добавленную стоимость при продаже указанных квартир. Однако применив налоговую льготу, застройщик не будет иметь право в течение всего строительства принимать налог на добавленную стоимость к вычету. Получается, что отказ от применения налоговой льготы послужит тем, что застройщик сможет принять к вычету налог на добавленную стоимость во время строительства, а учитывая длительный срок строительства, отказ от налоговой льготы повлечет для застройщика наступление наиболее благоприятных экономических последствий, чем применение указанной налоговой льготы. Более того, отказавшийся от права на освобождение от НДС налогоплательщик не обязан вести раздельный учет по данному налогу при отсутствии иных не облагаемых НДС операций. В связи с этим возникает необходимость в четкой регламентации порядка и сроков отказа от налоговых освобождений в области налога на добавленную стоимость.

Представляется, что право налогоплательщика на отказ от налогового освобождения должно быть ограничено определенной нормативной процедурой, например, обязательностью подачи определенного заявления в налоговый орган. Значение заявительного порядка в данном случае состоял бы в отграничении умышленных действий налогоплательщика от неумышленных.

Согласно п. 2 ст. 56 НК РФ, налогоплательщик имеет право на отказ от использования налоговой льготы либо на приостановление ее использования на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ.

При анализе норм ст. 149 НК РФ, подчеркнем, что законодатель предусмотрел возможность отказа налогоплательщика от освобождений, предусмотренных п. 3 ст. 149 НК РФ. Однако на перечисленные в п. 1 и в п. 2 ст. 149 НК РВ операции право на отказ от налогового освобождения у налогоплательщика отсутствует. Таким образом, упомянутые далее «освобождения по ст. 149 НК РФ» касаются лишь освобождений, предусмотренных п. 3 указанной статьи.

Право на отказ от налоговых освобождений по ст. 149 НК РФ предусмотрено п. 5 той же статьи. В нем указано, что «налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные пунктом 3 настоящей статьи, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту учета в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование». (СНОСКА НК) Отказаться от налогового освобождения налогоплательщик вправе как по отношению всех (нескольких) перечисленных в п. 3 ст. 149 НК РФ операций, так и в отношении одной определенной операции. Запрещается освобождение указанных в п. 3 ст. 149 НК РФ операций от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг). Период, в течение которого предполагается неприменение освобождения от налога на добавленную стоимость, не может быть менее одного года.

Предполагается, что отказ от налоговой льготы не должен носить выборочный характер как по контрагенту, так и по периоду. Налогоплательщик не должен конъюнктурно в рамках каждого налогового периода решать, насколько ему выгодно применить предоставленную законодателем налоговую льготу, и, исходя из этого, по каждому налоговому периоду менять способ исчисления налога[[53]](#footnote-53). В противном случае подобные действия повлекли бы нарушение таких принципов, как принципа добросовестности и принципа экономической обоснованности.

Согласно правилам, закрепленным в п. 5 ст. 149 НК РФ, процедура отказа от предоставленных налоговых льгот заключается в представлении соответствующего заявления в налоговый орган по месту учета налогоплательщика. Предельным сроком представления указанного заявления является первое число налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить использование налогового освобождения. Отметим то, что не существует четко регламентированных требований к заполнению данного заявления, то есть оно составляется в произвольной форме. Одним из требований к подобному заявлению является письменная форма, возможности представить заявление в электронной форме у налогоплательщика нет.

Несмотря на то, что нет четких стандартов составления указанного заявления, существует перечень сведений, обязательных к наличию в заявлении. К таковым относятся наименование операций, подлежащих освобождению от налогообложения, налоговый период, начиная с которого налогоплательщик намерен отказаться от использования освобождения от налогообложения, срок, в течение которого налогоплательщик не намерен пользоваться налоговым освобождением.

После подачи соответствующего заявления в налоговый орган налогоплательщик обязан производить обложение конкретных операций по ставкам НДС без учета льготного режима. В свою очередь, после истечения срока, установленного п. 5 ст. 149 НК РФ, налогоплательщик может выразить волю на возвращение к предусмотренным п. 3 ст. 149 НК РФ налоговым освобождениям. Однако ввиду несовершенства законодательной техники и отсутствия регулирования подобного вопроса на законодательном уровне разъяснения содержатся в Письме Минфина. В нем указано, что «по истечении конкретного срока налогоплательщик имеет право применять освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость, от которого он ранее отказался, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту учета в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен применять освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость»[[54]](#footnote-54). Таким образом, порядок возвращения к льготному режиму налогообложения идентичен порядку отказа от налоговой льготы по налогу на добавленную стоимость.

Исходя из системного толкования норм ст. 56 НК РФ и ст. 149 НК РФ, отметим, что отказ от применения налоговых освобождений является исключительно правом налогоплательщика и основано исключительно на его волеизъявлении. Указанное заявление об отказе является лишь документарным оформлением права налогоплательщика на отказ от налоговой льготы. Более того, со стороны налогового органа не требуется в данном случае принятие какого-либо разрешительного акта или вынесения решения о принятии отказа от льготы, что еще раз подтверждает информативный, уведомительный характер порядка отказа от освобождения от налогообложения. Подобный характер заявлений об отказе от налоговой льготы предопределяет их правовую природу и правовую природу пропуска срока на подачу подобного заявления.

Рассмотрим концепцию разделения сроков, установленных законодательством, в зависимости от последствий их нарушения. Сроки делятся на пресекательные, при которых нарушение срока лишает субъекта принадлежащего ему права, и на организационные, при которых не происходит лишения субъекта права. Так, срок на направление требования об уплате налога — не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки — является организационным[[55]](#footnote-55). В тексте статьи, устанавливающей подобный срок, не содержится указания на последствия нарушения данного срока. Исходя из этого, суды признают требование об уплате налога законным и в том случае, когда оно вынесено с нарушением законодательно установленного срока.

Вместе с тем, срок на принудительное взыскание налога, установленный п. 3 ст. 46 НК РФ, является пресекательным. В указанном пункте ст. 46 НК РФ сказано, что «решение о взыскании принимается после истечения срока, установленого в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока»[[56]](#footnote-56). Далее в этой же статье прямо устанавливается, что решение о взыскании, принятое после истечения срока, считается недействительными и исполнению не подлежит. Иными словами, нарушение установленного срока лишает налоговый орган права на взыскание налога в порядке ст. 46 НК РФ.

Более того, представляя подобное заявление после начала применения освобождения налогоплательщика от налоговой льготы, налоговый орган будет обладать всей полнотой правовой определенности. Таким образом, пропуск срока на подачу заявления не повлечет нарушения баланса публичных и частных интересов.

Исходя из того, что освобождения, сгруппированные в п. 3 ст. 149 НК РФ с формально-юридической стороны носят характер налоговых льгот, установленных в интересах налогоплательщика, то отказ от таких льгот никак не нарушает права потребителей его услуг. Напротив, подобный отказ осуществляется как в интересах граждан, так и в публичных интересах.

Отметим, что законодательство о налогах и сборах не содержит указания на последствия несоблюдения срока на подачу заявления об отказе от налоговых льгот, предусмотренных п. 3 ст. 149 НК РФ. Невозможно не указать на пробельность законодательного регулирования и в области потери таких прав на отказ от налоговой льготы и на применение вычетов по НДС в связи с непредставлением указанного заявления в срок. Таким образом, в условиях отсутствия законодательного регулирования представляется неоднозначным рассмотрение несвоевременного представления заявления об отказе от использования налоговой льготы в качестве самостоятельного и достаточного основания для презумпции согласия налогоплательщика на использование представленной налоговой льготы[[57]](#footnote-57).

Как отмечалось выше, ст. 149 НК РФ не содержит указаний на какие-либо правовые последствия пропуска срока на подачу заявления на отказ от налоговой льготы. Более того, не содержится указаний на лишение права налогоплательщика на получение налогового вычета и возмещение налога на добавленную стоимость. Представляется, что при буквальном толковании положений ст. 149 НК РФ п. 5 указанной статьи вряд ли можно считать достаточным основанием для отказа налогоплательщику в применении налоговых вычетов.

Представляется, что срок на подачу подобного заявления, установленный ст. 149 НК РФ, не является пресекательным, соответственно, его пропуск не может являться самостоятельным основанием для отказа в праве на применение вычетов по налогу на добавленную стоимость[[58]](#footnote-58).

Возможность подачи указанного заявления после пропуска установленного срока на его подачу подтверждается судебной практикой. Так, ВАС в Определении от 16.06.2008 года № 7541/08 по делу № А60-15325/07 указал, что «несвоевременное представление обществом заявления об отказе от использования льготы, предусмотренной пп. 14 п. 3 ст. 149 НК РФ, само по себе не свидетельствует о неправомерном применении налоговых вычетов»[[59]](#footnote-59). Таким образом, ВАС отрицает наступление такого правового последствия за пропуском срока подачи заявления об отказе от льготы, как лишение права на налоговые вычеты. Схожая позиция изложена во многих других решениях судов[[60]](#footnote-60).

Объем прав и обязанностей налогоплательщика, пропустившего срок на подачу заявления об отказе от налоговой льготы изменится таким образом. Следуя буквальному толкованию закона, он не будет иметь права на проценты за несвоевременное возмещение налога на добавленную стоимость. Однако говоря об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость на основании пропуска срока на подачу заявления, отметим, что подобное последствие является несоразмерным характеру нарушения. По моему мнению, последствие в виде отказа в возмещении налога противоречит таким конституционно-правовым принципам, как принципу справедливости и пропорциональности налогообложения, на которые неоднократно указывал КС РФ[[61]](#footnote-61), а также принципам учета реальной способности к уплате налога и наличия у налога определенного экономического основания[[62]](#footnote-62).

Возможность подачи заявления об отказе от налоговой льготы после истечения установленного законодателем срока подтверждается обширной судебной практикой. Так, ВАС в Определени от 16.06.2008 № 7541/08 по делу № А60-15325/07 указал, что само по себе несвоевременное представление заявления об отказе от налоговой льготы «не свидетельствует о неправомерном применении налоговых вычетов»[[63]](#footnote-63). В Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 15.05.2015 года по делу № А40-123621/14 суд установил, что заявление, поданное в рамках камеральной проверки уточненной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость не свидетельствует о нарушении баланса интересов налогоплательщика бюджетной системы[[64]](#footnote-64). Девятый арбитражный апелляционный суд при рассмотрении этого же дела отметил, что порядок отказа от освобождения от налогообложения носит уведомительный характер, соответственно, заявления, подаваемое в налоговый орган об отказе от применения налоговой льготы, также имеет «исключительно уведомительный характер»[[65]](#footnote-65). В Постановлении Арбитражного Суда Московского Округа от 23.06.2015 года по делу № А40-144426/14 суд также указал, что установленный законодателем срок не является пресекательным и не может служить для отказа в праве на применение вычетов по НДС самостоятельным основанием. Таким образом, само по себе непредставление налогоплательщиком соответствующего заявления в установленные сроки не является достаточным и самостоятельным основанием для того, чтобы признать незаконным применение общей системы налогообложения[[66]](#footnote-66).

Однако существует противоположная практика. Так, в Постановлении Арбитражного Суда Западно-Сибирского Округа от 27.10.2014 года по делу № А81-6272/2013 суде указал, что в ситуации, когда налогоплательщик не подавал заявления об отказе от налоговой льготы, однако в налоговой декларации исчислял налоговую базу и применял налоговые вычеты, факт отказа от предусмотренной налоговой льготы остается недоказанным, соответственно, исключается возможность применения налоговых вычетов по НДС[[67]](#footnote-67). В Постановлении Арбитражного суда Поволжского Округа от 28.01.2015 года по делу № А55-6412/2014 суд, поддерживая инспекцию в отказе в возмещении НДС по уточненной налоговой декларации, отметил, что налогоплательщик не отказывался от налоговой льготы, поскольку не были выполнены условия п. 5 ст. 149 НК РФ, а именно подача соответствующего заявления. Суд также принял в качестве доказательств намерений налогоплательщика, свидетельствующих о дальнейшем использовании им льгот, тот факт, что налогоплательщик в первоначальной декларации применял представленное п. 3 ст. 149 НК РФ освобождение[[68]](#footnote-68).

ВС РФ также отмечал, что порядок отказа от освобождения указанных операций четко регламентирован законодателем, а расширительное толкование не допускается[[69]](#footnote-69). Более того, судами также говорилось о том, что ссылки налогоплательщиков на отсутствие пресекательного характера срока, установленного в п. 5 ст. 149 НК РФ, основывается на ошибочном толковании указанной нормы. Так как отказаться от использования налоговой льготы представляется возможным лишь на основании определенного заявления, которое должно быть подано в налоговый орган до наступления налогового периода, в котором будет применяться общая система налогообложения, то данный порядок введен законодателем не без определенных оснований. Указанный порядок отказа от налоговой льготы служит устойчивости и стабильности налогообложения. Также с помощью четкого порядка становится возможным планирование бюджетных поступлений. Тем более если налогоплательщик в первоначальных налоговых декларациях учитывал налоговую льготу и использовал ее, такой уведомительный порядок, как своевременная подача заявления об отказе от налоговой льготы, является обязательным для поддержания правовой определенности.

Таким образом, некоторые судебные инстанции по делам о пропуске срока на подачу заявления об отказе от налоговой льготы исходили из того, что учетная политика, налоговые декларации и иные обстоятельства фактического неприменения льготы не имеют самостоятельного правового значения. Необходим отказ от освобождения исключительно посредством подачи соответствующего заявления, которое позволило бы налоговому органу обладать всей полнотой правовой определенности по вопросу применения налогоплательщиком налоговой льготы еще до начала осуществления в отношении него мероприятий налогового контроля. Таким образом, фактические действия налогоплательщика, которые связаны с неприменением налоговых льгот, по мнению некоторых судов, не могут быть условием реализации права на вычет при пропуске срока на отказ от налоговой льготы.

Рассматривая данную проблему с практической точки зрения и с точки зрения доказывания в суде, отметим, что в соответствии со ст. 68 АПК РФ обстоятельства дела, которые согласно закону должны быть подтверждены определенными доказательствами, не могут подтверждаться в арбитражном суде иными доказательствами. То есть в силу требования закона о прямом волеизъявлении налогоплательщика об отказе от налоговой льготы в определенной форме, а именно письменно, отдельным документом, фактические действия по исчислению и уплате НДС (с учетом льготы), а также сама налоговая декларация не могут рассматриваться в качестве волеизъявления по вопросу о неприменении налоговой льготы. Следуя этой логике, подача декларации, а также уплата налога относятся не к волеизъявлению налогоплательщика, а к исполнению им налоговой обязанности[[70]](#footnote-70).

Судебная практика надзорной и кассационной инстанций показывает, что предъявление декларации, в которой налог исчислен без учета налоговой льготы, не является отказом от льготы:

а) как в ситуациях, когда налогоплательщик ссылается в дальнейшем на наличие такой льготы (с целью уменьшить недоимку и т.д.);

б) так и в ситуациях, когда налогоплательщик, не подав заявления об отказе от льготы отдельным документом, ссылается на, якобы, состоявшийся отказ от льготы в декларации (с целью реализации прав, относящихся к общему налоговому режиму)[[71]](#footnote-71).

Недопустимо ставить в преимущественное положение тех налогоплательщиков, которые, не предъявив отдельное заявление об отказе от льготы, не применяют её исключительно фактически, так как это подрывает стабильность налогообложения: у налогового органа отсутствует информация о необходимом и достаточном основании не применять льготу – надлежаще оформленное волеизъявление (отдельное заявление), а, значит, баланс частных и публичных прав нарушен. Налогоплательщик может, действуя недобросовестно, в случае, если неприменение льготы ему становится в силу тех или иных новых хозяйственных фактов невыгодно, заявить, что льгота не применялась ошибочно и предъявить требования о возврате излишне уплаченного (взысканного) налога, причем с процентами на основании статей 78-79 НК РФ.

Таким образом, исходя из вышесказанного, сам по себе пропуск срока на подачу заявления об отказе от льготного налогообложения по пункту 5 статьи 149 Налогового кодекса РФ не может служить основанием для отказа в применении налоговых вычетов. Это следует в первую очередь из того, что в указанной статье нет правовых последствий при пропуске срока на подачу заявления на отказ от льготы, в том числе нет указания на лишение права на вычет и возмещение НДС. Однако все же представляется обязательным в конечном счете подача соответствующего заявления, хоть и с пропуском срока

Таким образом, отказ налоговых органов в возмещении налога зачастую основывается на выводе налогового органа о том, что налогоплательщиком не был соблюден уведомительный характер отказа от освобождения хозяйственных операций от налогообложения в порядке, установленном п. 5 ст. 149 НК РФ. Выводы судов о том, что налогоплательщики не имеют право на возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета основаны на несвоевременном направлении налогоплательщиком в инспекцию заявления, предусмотренного п. 5 ст. 149 НК РФ.

Действительно, данной нормой НК РФ установлено то, что налогоплательщик, который осуществляет операции по реализации товаров (работ, услуг), имеет право отказаться от налоговых освобождений, представив определенное заявление в налоговый орган в установленный срок. Однако так как законом не определены какие-либо правовые последствия пропуска данного срока, в том числе негативные последствия, то с формально-юридической точки зрения этот срок представляется разумным не относить к категории сроков пресекательных.

Более того, следуя п. 1 ст. 80 НК РФ, налоговая декларация может быть рассмотрена как заявление о налоговых льготах. Отсюда, объясняется право налогоплательщика на получение налоговой льготы, которая не была использована в предыдущих налоговых периодах путем подачи уточненной налоговой декларации[[72]](#footnote-72).

Однако, судами отмечалось, что порядок отказа от освобождения указанных операций четко регламентирован законодателем, а расширительное толкование не допускается. То есть существует практика, которая придерживается пресекательного характера срока, установленного на подачу заявления об отказе от налоговой льготы.

**§ 2 Отказ от иных налоговых освобождений, предусмотренных главой 21 Налогового Кодекса РФ**

Статья 145 НК РФ также предусматривает налоговые освобождения для отдельных категорий налогоплательщиков. Подобные освобождения предусмотрены для организаций и индивидуальных предпринимателей, которые являются плательщиками налога на добавленную стоимость и у которых объем выручки от реализации товаров без учета налога превышает 2 млн. рублей за три предшествующих последовательных календарных месяца.

Для того, чтобы применять подобное освобождение организации и индивидуальные предприниматели в течение трех предшествующих последовательных календарных месяца не должны осуществлять реализацию только подакцизных товаров. Если же осуществляется одновременно торговля подакцизными и неподакцизными товарами, что налогоплательщик должен вести раздельных учет подобных операций[[73]](#footnote-73). Также указанные налогоплательщики не должны быть вновь созданными организациями и вновь зарегистрированными индивидуальными предпринимателями. Если же прошло три месяца с начала работы индивидуального предпринимателя, то отсутствие операций и, соответственно, выручки являются преградой для получения налогового освобождения[[74]](#footnote-74). Еще одним условием получения налоговой льготы является то, что организация не должна быть участником проекта «Сколково», так как для них есть отдельная статья в НК РФ — ст. 145.1. Также организации не должны заниматься импортом товаров на территории РФ и не должны исполнять обязанности налогового агента.

Отметим и то, что ввиду установления лимита объема выручки для подобных организаций и индивидуальных предпринимателей, налогоплательщики должны вести мониторинг выручки каждый месяц.

Существуют разъяснения для определения размера выручки в целях применения ст. 145 НК РФ. Во-первых, регистры бухгалтерского учета являются единственными источниками сведений о выручке[[75]](#footnote-75). При возникновении споров об определении выручки в целях применения ст. 145 НК РФ судам стоит учитывать то, что по указанной статье налогоплательщик освобождается ввиду незначительного объема совершаемых операций. Отсюда следует, что в размер выручки нельзя включать поступления по операциям, не облагаемым налогом. Такими поступлениями могут быть поступления, связанные с операциями, перечисленными в ст. 149 НК РФ. При расширительном толковании положений Постановления № 33 к таким поступлениям можно относить не только связанные со ст. 149 НК РФ поступления, но и, например, поступления по операциям, не признаваемым объектом налогообложения НДС, по операциям реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ. Также не должны учитываться при определении размера выручки доходы, полученные от совершения операций по реализации подакцизных товаров.

Отметим, что в вопросе применения освобождений по ст. 145 НК РФ контролирующие органы практически полностью ориентированы на позиции, выраженные в Постановлении № 33, и в большинстве случаев не подвергают изложенные позиции расширительному толкованию. Так, налоговые органы отмечают, что постановления Пленума и Президиума ВАС РФ можно считать уже сложившейся судебной практикой, которой следует придерживаться[[76]](#footnote-76).

Также существуют позиции контролирующих органов, изложенные в письмах, где перечисляется ряд доходов, которые тоже не следует налогоплательщику учитывать в составе выручки от реализации для получения освобождения от уплаты НДС. Так, к таким доходам относят суммы, связанные с расчетами по оплате товаров, указанные в ст. 162 НК РФ[[77]](#footnote-77), доходы от игорного бизнеса в виде выигрыша или платы за проведение азартных игр или пари[[78]](#footnote-78), стоимость товаров при их безвозмездной передаче[[79]](#footnote-79).

Отметим, что для использования налогового освобождения по ст. 149 НК РФ, как и по ст. 145 НК РФ, предусмотрен определенный порядок. Он состоит из процедуры уведомления налоговых органов о намерении налогоплательщика использовать предоставленное право на освобождение. Существует срок для подачи письменного заявления в налоговый орган — не позднее двадцатого числа месяца, начиная с которого планируется использование права на освобождение. Форма заявления утверждена приказом МНС России от 04.07.2002 № БГ-3-03/342, а в НК РФ перечислены соответствующие документы, которые также следует представить, для подтверждения обоснованности применении налоговой льготы.

Как и при подаче заявления по ст. 149 НК РФ, по ст. 145 НК РФ также считается информированием налогоплательщиком налогового органа о намерении использовать предоставленное право на налоговое освобождение. Последствия нарушения срока подачи уведомления не установлены законодателем. В силу отсутствия прямого волеизъявления законодателя на негативные для налогоплательщика последствия в связи с пропуском установленного срока на подачу заявления, представляется, что лица, которые фактически использует указанные налоговые освобождения, не могут быть лишены контролирующими органами подобных льгот лишь в силу пропуска налогоплательщиками срока представления уведомления и дополнительных документов.

Как уже отмечалось раннее применительно к ст. 149 НК РФ, применительно к ст. 145 НК РФ также освобождение от уплаты налога носит уведомительный характер, исходя из которого, не требуется соответствующего разрешения налогового органа на подобное освобождение.

П. 6 ст. 145 НК РФ содержит перечень дополнительных документов, обосновывающих применение налогоплательщиком льгот. Таковыми являются выписка из бухгалтерского баланса, выписка из книги продаж, выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций. Их можно направить вместе с уведомлением как заказным письмом по почте, так и предоставить лично или через представителя.

Представляется, что ввиду наличия у налогового освобождения сроков, то налогоплательщик должен уведомлять налоговые органы о своем волеизъявлении продолжить использование льготы или нет. При этом следует также представить в налоговый орган документы, подтверждающие сумму выручки, а также уведомление о продлении использования права на льготу в течение последующих 12 календарных месяца или уведомление об отказе от использования такого права. Получается, что уведомлять налоговые органы следует в обоих случаях — продления использования налоговой льготы и отказа от нее.

Стоит указать, что если налоговый орган установит, что налогоплательщик не соблюдает условия предоставления льготы, а налогоплательщик, в свою очередь, не представит подтверждающие применение льготы документы, тогда у налогоплательщика появляется обязанность пересчитать налог по общей системе налогообложения и уплатить ее в бюджет, учитывая пени и штраф.

Что касается добровольного отказа от льготы в течение периода предоставления льготы, то законодательно он не предусмотрен. Однако есть исключения, указанные в п. 5 ст. 145 НК РФ, например, когда имела место реализация только подакцизных товаров, утрачивается право на применение льготы. В таких случаях следует вернуться к общему режиму налогообложения с 1ого числа месяца, в котором были допущены нарушения условий освобождения, уплатить сумму налога согласно общему режиму налогообложения.

В ст. 145.1 НК РФ говорится об организациях-участниках проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов центра «Сколково». Подобные организации могут освобождаться от обязанности по уплате налога на добавленную стоимость согласно указанной статье НК РФ.

Для применения освобождения по ст. 145.1 также установлены сроки и ограничения по ним. Так, организация может применять указанное освобождение в течение десяти лет со дня получения статуса участника проекта. Таким образом, основанием является именно факт получения статуса определенной организацией. Однако по истечении этого срока организация обязана вернуться к общей системе налогообложения по ндс.

Существуют условия применения льгот, а именно наличие статуса, о котором говорилось выше, который считается приобретенным с момента включения организации в реестр участников проекта. Также условием применения освобождения является лимит совокупного размера прибыли, рассчитанный нарастающим итогом с первого числа того же года в 300 млн рублей при годовом объеме выручки от реализации более 1 млрд. рублей.

Переход участников проекта «Сколково» на освобождение от НДС в порядке ст. 145.1 также требуется направление уведомления в налоговые органы[[80]](#footnote-80). Уведомление следует предоставить не позднее двадцатого числа месяца, следующего за месяцем, с которого налогоплательщик пользуется освобождением. К нему следует прикрепить подтверждающие статус участника проекта документы[[81]](#footnote-81).

Представляется, что в подобном случае относительно организаций-участников проекта «Сколково» уведомление в налоговые органы также носит характер информативный. Так как само получение статуса участника проекта является основанием для использования налогового освобождения, уведомление в налоговые органы служит лишь подтверждением на использование такой льготы. Подобное уведомление служит установлению правовой определенности между налоговыми органами и налогоплательщиком. Также оно помогает в осуществлении планирования поступлений в бюджет налоговыми органами. Правоустанавливающим является получение организацией соответствующего статуса, никак не подача заявления в налоговые органы. Предусмотрен также отказ от освобождения, после которого налоговая льгота повторно не предоставляется. Ст. 145.1 регламентирует процедуру отказа от освобождения, как направление также уведомления в налоговый орган не позднее первого числа налогового периода, с которого участник проекта намерен отказаться от освобождения. Таким образом, как для получения налоговой льготы, так и для отказа от нее предусмотрен уведомительный порядок с определенными сроками. Представляется, что умолчание законодателя о последствиях пропуска установленных сроков следует толковать буквально.

Таким образом, наиболее разумным представляется наделение указанных уведомлений лишь функцией некоей коммуникации между налогоплательщиком и налоговыми органами. Указанное заявление направляется в налоговые органы, на мой взгляд, для того, чтобы последние обладали информацией о предстоящих поступлениях в бюджет. Не представляется последствие в виде лишения права на отказ от льготы соразмерным пропуску сроку подачи заявления об отказе. Более того, учитывая характер последнего заявления, о котором говорилось выше, а также добровольность принятия льгот, зависимость лишь от волеизъявления налогоплательщиков, наиболее разумным представляется отсутствие какие-либо правовых и экономических последствия для налогоплательщика при пропуске срока на подачу заявления.

На мой взгляд, было бы уместнее установить некие технические санкции за подобное нарушение, например, штраф в определенном размере. Такого рода санкция является, по моему мнению, наиболее соразмерной и пропорциональной пропуску срока на подачу заявления об отказе от налогового освобождения.

Итак, основная ставка налога на добавленную стоимость в 18% установлена п. 3 ст. 164 НК РФ. Той же статьей предусмотрены и иные ставки по НДС: пониженная 10% и нулевая 0%. Нулевая ставка, которая предусмотрена для экспортируемых товаров, является более выгодным вариантом для налогоплательщика, нежели применение освобождения от НДС, так как налогоплательщик сохраняет право на вычет «входящего» НДС, возмещая его из бюджета. Пониженная ставка в 10% утверждена для отдельных категорий, например, товаров для детей, медицинских товаров.

Право на применение указанных ставок НДС реализуется путем представления в налоговые органы налогоплательщиками документов, которые предусмотрены ст. 165 НК РФ. Основными являются контракт, таможенные декларации, копии транспортных документов с отметками соответствующих органов. Определен срок подачи подтверждающих документов — не позднее 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, одновременно с налоговой декларацией. Законодательно установлено, что при пропуске срока в 180 календарных дней организация не будет иметь права начислять НДС по нулевой ставке и будет обязана исчислять НДС по ставке 18% или 10%.

Однако вместе с обязательностью представления подтверждающих документов, обосновывающих применение нулевой ставки, законодатель не предусматривает возможность налогоплательщика от отказа применения нулевой ставки по НДС[[82]](#footnote-82). Отсюда существует множество споров по поводу правовой природы нулевой ставки — причисления ее к налоговой льготе, предоставленной законодателем налогоплательщику, или же признание применения нулевой ставки частью налогового обязательства налогоплательщика.

Таким образом, законодатель не предусматривает возможность отказа от применения нулевой ставки по НДС, соответственно, не регламентирует порядок отказа от нее.

Статья 150 и п. 2 ст. 146 НК РФ, как уже отмечалось выше, также содержат некие налоговые освобождения. Однако в силу своего характера, законодатель не регламентирует порядок отказа от их применения. Таким образом, следует сделать вывод о том, что у налогоплательщиков отсутствует подобное право на отказ. Несмотря на то, что применение освобождений по обеим статьям предусматривает некие процедуры, включающие представление в налоговые органы подтверждающих право на применение освобождений документов, процедура отказа от самого права на освобождения не прописана законодателем. Представляется, что при подобном умолчании о праве на отказ законодатель исходил из представления, что указанные освобождения не являются по своей природе налоговыми льготами, отказ от которых возможен в зависимости от воли налогоплательщика. Таким образом, в виду иного характера указанных налоговых освобождений, отсутствие процедуры отказа от них представляется отсутствием у налогоплательщика права на волеизъявление, то есть отсутствием самого права на отказ.

**Заключение**

Недостаточно четкое законодательное регулирование определения налоговых льгот, а соответственно, нечеткое понимание правоприменителем подобного института придает рассмотренной в данной исследовательской работе дискуссионный характер.

Ввиду отсутствия общепринятого подхода к определению налоговых льгот, их признаков и особенностей, а также тенденции законодателя в части второй НК РФ, в том числе в главе 21 НК РФ, отказа от применения понятия «налоговых льгот» становится затруднительным дифференциация смежных правовых явлений от такого явления, как налоговые льготы.

Результаты данной исследовательской работы наглядно показывают, связь подобной правовая неопределенности со спорами о том, предусматривает конкретная правовая норма налоговую льготу или нет.

Возможно констатировать, что исходя из необходимости устранения практических споров налогоплательщиков с налоговыми органами, необходимо восполнить пробельность регулирования норм относительно института налоговых льгот, то есть дополнить законодательство более однозначными нормами, толкование которых не вызовет трудности ни у налогоплательщиков, ни у судов при разрешении споров.

В ходе исследовательской работы удалось рассмотреть операции, предусмотренные законодателем в статье 149 НК РФ, традиционно относимые к категории налоговых льгот. Однако при более глубоком анализе перечисленных операций, а также позиций судов и доктринальных положений удалось прийти к несколько иному выводу. По моему мнению, не весь перечень указанных операций следует относить к категории налоговых льгот. Действительно, следуя формально-юридическим критериям, представляется разумным отнесение операций, указанных в статье 149 НК РФ, к категории налоговых льгот. Однако, на мой взгляд, при определении правовой природы того или иного явления следует учесть более содержание и существо правовых явлений, нежели обращаться к формально-юридическому подходу. С этой точки зрения не представляется разумным отнесение всех без исключения операций к категории налоговых льгот. Подобный вывод порождает практические проблемы – не признавая часть операций налоговыми льготами, отрицается и обязанность налогоплательщика по представлению дополнительных документов, подтверждающих право на применение конкретного освобождения.

Таким образом, представляется разумным более детальное рассмотрение законодателем перечисленных в статье 149 НК РФ операций и составление им списка операций, являющихся налоговыми льготами, а также списка операций, относимых к категории иных налоговых освобождений. На мой взгляд, недостаток законодательной техники состоит в отказе от использования такого термина, как «налоговая льгота». Подобный отказ может ориентировать правоприменителя на то, что законодатель сознательно не применяет указанный институт, таким образом отказываясь от него. Получается, что несовершенство законодательного регулирования является причиной возникшей неопределенности и возникших судебных споров.

В ходе исследования были рассмотрены иные нормы НК РФ, регламентирующие освобождения по НДС. Так, подробно проанализирован пункт 2 статьи 146 НК РФ, устанавливающий налоговые освобождения в силу отсутствия объекта налогообложения. Несмотря на отсутствие единообразной судебной практики, а также позиции налоговых органов, поддерживающих льготный характер данной нормы, по результатам проведенного исследования не представляется разумным отнесение норм указанной статьи к категории налоговых льгот. Анализ нормы показал отсутствие в ней таких признаков налоговой льготы, как адресный характер, независимость применения норм указанной статьи от воли налогоплательщика. Более того, на мой взгляд, квалификация того или иного налогового освобождения в качестве налоговой льготы может происходить при наличии объекта налогообложения.

Более того, были рассмотрены нормы, регламентирующие налоговые освобождения отдельной категории налогоплательщиков на определенный период, содержащиеся в статье 145 НК РФ; нормы об освобождениях организаций-участников проекта «Сколково», содержащиеся в статье 145.1 НК РФ; нормы об операциях по ввозу товаров на территорию РФ, содержащиеся в статье 150 НК РФ.

На мой взгляд, нормы статьи 145 НК РФ содержат все признаки налоговых льгот, соответственно, отсутствие в статье упоминания термина «налоговая льгота» не является достаточным основанием для отнесения отношений, указанных в ст. 145 НК РФ, к категории иных налоговых освобождений. В данном случае КС РФ также встал на сторону рассмотрения сути операций, а не формального подхода. Он также констатировал наличие в указанных правоотношения признаков налоговых льгот. Положения статьи 145.1 относительно налоговых освобождений участников проекта «Сколково» также представляется разумным квалифицировать в качестве налоговых льгот. На мой взгляд, при рассмотрении правовой природы данного освобождения следует не только усмотреть в нем признаки налоговый льготы, например, адресность, которая в данном случае присутствует, но и учитывать специфику подобных отношений, обусловленную самим субъектом налоговых правоотношений. Рассматривая нормы статьи 150 НК РФ об операциях по ввозу на территорию РФ определенных товаров, представилось возможным обнаружение в указанных освобождениях признаков налоговых льгот, в том числе признака добровольного применения. Отметим, что при анализе всех трех норм наиболее разумным представилось отнесение их к категории налоговых льгот, однако законодатель не указывает прямо на подобный их характер.

Таким образом, несмотря на существующую позицию КС РФ и однозначную судебную практику, представляется неправильным отказ законодателя от применения самого термина «налоговые льготы».

Одним из наиболее любопытных сюжетов являлись нормы о пониженной и нулевой ставках по НДС. Дискуссии о природе подобного рода освобождений обусловлены большой практической значимостью отнесения указанных норм к категории налоговых льгот. С одной стороны, следуя буквальному толкованию норм, подобное требование законодателя представляется абсолютным без альтернативного правового правила поведения для налогоплательщика. С другой стороны, в данной норме усматриваются признаки налоговой льготы. Позиции КС РФ по данному вопросу также являются неоднозначными.

При анализе норм о применении нулевой ставки, по моему мнению, наиболее правильным является вывод об отнесении подобного налогового освобождения к категории иных налоговых освобождений, а не налоговых льгот. В данном случае уместно обратить внимание в большей степени на преследуемые законодателем цели при установлении нулевой ставки. Представляется, что цель состояла не в создании какой-либо преференции, а в избежании двойного налогообложения. Вместе с тем следует подчеркнуть отсутствие связи применения указанной ставки с волеизъявлением налогоплательщика, которая в обязательном порядке должна присутствовать в институте налоговых льгот.

В ходе исследовательской работы были рассмотрены практические правовые проблемы, взаимосвязанные с определением правовой природы освобождений по НДС.

Наиболее значительным представляется проблема отказа от использования освобождений и правовые последствия подобного отказа.

Как отмечалось выше, не все налоговые освобождения являются по своей сути налоговыми льготами, таким образом, не от всех налоговых освобождений представляется возможным отказаться.

В некоторых статьях НК РФ, регламентирующих налоговые освобождения по НДС, указано, по отношению к каким операциям налогоплательщик имеет право на отказ от налогового освобождения. Так, отказаться от освобождения по статье 149 НК РФ налогоплательщик вправе лишь по отношению к операциям, перечисленным в пункте третьем. Подобный нюанс является одной из причин спорной природы освобождений по указанной статье.

Отметим, что с практической точки зрения проблема в отношении такого рода отказа состоит в том, что для него регламентирована специальная процедура, связанная с подачей заявления. Однако при рассмотрении норм как налоговых льгот, представляется, что исходя из их сущности для отказа от них достаточно волеизъявления налогоплательщика, тогда как заявление является лишь документарным оформлением подобной воли. Более того, в отношении налоговых органов не установлена никакая обязанность в виде принятия какого-либо разрешительного акта в качестве «ответа» на подобное выражение воли налогоплательщика.

То есть в таком случае представляется возможным пропуск срока подачи такого заявления, то есть нарушение установленной процедуры. Однако не представляется разумным ставить в зависимость от соблюдения указанной процедуры, которая, как говорилось выше, является лишь документарным выражением воли налогоплательщика, правовые последствия в виде признания налогоплательщика утратившим право на отказ от налогового освобождения.

В связи с этим основными **выводами** данного исследования являются:

Недостаток законодательной техники, заключающийся в тенденции отказа от применения понятия «налоговых льгот» в части второй НК РФ, в частности в главе 21 НК РФ, который порождает правовую неопределенность в области классификации предоставленных законодателем освобождений по НДС.

При определении природы налогового освобождения неразумность следования лишь формальному подходу, напротив, необходимость учета сущностного подхода к определению налоговых льгот, выявления направленности воли законодателя и преследуемых им целей при установлении тех или иных налоговых освобождений.

Практическая значимость рассмотрения налоговых освобождений по НДС и квалификации их в качестве налоговых льгот, ввиду чего формируется множество споров налогоплательщиков с налоговыми органами и отсутствует единообразная судебная практика.

Существующая проблема отказа от использования представленных законодателем освобождений, а также постановка права на такой отказ в зависимость от правовой природы налоговых освобождений при наличии правовой определенности в вопросах отнесения освобождений к категории налоговых льгот.

Неопределенность характера процедуры отказа от применения налоговых освобождений, которая заключается в пробельности законодательного регулирования роли заявлений, требующихся для подобного отказа. Более того, отсутствие прямого указания на правовые последствия пропуска срока на подачу подобного рода заявления, порождающее споры относительно возможности применения налоговых освобождений при подаче указанного заявления с пропуском предусмотренного на то срока.

Результаты проведенного анализа позволяет сделать вывод о том, что в перспективе законодателю необходимо стремиться к установлению правовой определенности в вопросе отнесения тех или иных правовых явлений к категории налоговых льгот. Более того, представляется разумным, дополнение законодательного регулирования в части процедуры отказа от применения налоговых освобождений по НДС. Таким образом, указанные цели будут достигнуты законодателем путем дополнения соответствующих налоговых норм.

**Список использованной литературы**

1. *Нормативно-правовые акты и иные официальные документы Российской Федерации*
   * 1. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2014. – № 31. – Ст. 4398. (с учетом поправок, внесенных Законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30 дек. 2008 г. № 6-ФКЗ, от 30 дек. 2008 г. № 7-ФКЗ, от 5 фев. 2014 г. № 2-ФКЗ, от 21 июл 2014 г. № 11-ФКЗ). – СПС «КонсультантПлюс».
   1. *Федеральные законы*
      1. О налоге на добавленную стоимость [Электронный ресурс] : закон от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. – № 52. – Ст. 1871. – (в ред. от 24 мар. 2001 г.). – (утр. силу). – СПС «КонсультантПлюс».
      2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824. – (в ред. от 28 дек. 2016 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
      3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3340. – (в ред. от 3 апр. 2017 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
   2. *Нормативные акты федеральных органов исполнительной власти и уполномоченных организаций*
      1. Письмо Минфина России от 19 декабря 2011 г. № 03-03-6/1/82 // СПС «КонсультантПлюс».
      2. Письмо Минфина России от 24 ноября 2011 г. № 03-03-06/1/779 // СПС «КонсультантПлюс».
      3. Письмо ФНС России от 15 декабря 2011 года № ЕД-21-3/375 «О применении положений статей 145.1 и 246 Налогового Кодекса РФ» // СПС «КонсультантПлюс».
      4. Письмо ФНС России от 13 января 2006 г. № ММ-6-03/18@ // СПС «КонсультантПлюс».
      5. Письмо Минфина России от 4 марта 2005 г. № 03-04-08/34 // СПС «КонсультантПлюс».
      6. Письмо Минфина России от 7 августа 2014 г. № 03-07-Р3/39083 // СПС «КонсультантПлюс».
      7. Письмо УФНС России по г. Москва от 4 сентября 2006 г. № 19-11/077487 // СПС «КонсультантПлюс».
      8. Письмо ФНС России от 12 мая 2014 г. № ГД-4-3/8911@ // СПС «КонсультантПлюс».
      9. Письмо УНФС России по г. Москва от 23 апреля 2010 г. № 16-15/43541 // СПС «КонсультантПлюс».
      10. Письмо Минфина России от 30 сентября 2013 г. № 03-07-15/40261 // СПС «КонсультантПлюс».
      11. Приказ Минфина России от 20 декабря 2010 г. № 196 // СПС «КонсультантПлюс».
      12. Письмо ФНС России от 13 января 2006 г. № ММ-6-03/18@ // СПС «КонсультантПлюс».
   3. Акты высших органов судебной власти Российской Федерации, имеющие нормативное содержание
      1. *Акты Конституционного Суда Российской Федерации*
         1. Определение Конституционного Суда РФ от 7 февраля 2002 г. № 37-О «По жалобе гражданина Кривихина Сергея Васильевича на нарушение его конституционных прав положениями абзаца третьего статьи 143 и пункта 2 статьи 145 Налогового Кодекса РФ» // СПС «КонсультантПлюс».
         2. Определение Конституционного Суда РФ от 20 ноября 2003 г. № 392-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Пронченко Александра Яковлевича на нарушение его конституционных прав подпунктом 21 пункта 2 статьи 149 Налогового Кодекса РФ» // СПС «КонсультантПлюс».
         3. Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2003 г. № 156-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Экран» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 2 пункта 3 статьи 149 Налогового Кодекса РФ» // СПС «КонсультантПлюс».
         4. Определение Конституционного Суда РФ от 7 ноября 2008 г. № 1049-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью на нарушение конституционных прав и свобод» // СПС «КонсультантПлюс».
         5. Определение Конституционного Суда РФ от 4 июня 2013 г. № 966-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Лаборатория Касперского» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 149, 170 и 171 Налогового Кодекса РФ» // СПС «КонсультантПлюс».
         6. Определение Конституционного Суда РФ от 20 ноября 2003 г. № 396-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Хомутовой Натальи Владимировны на нарушение ее конституционных прав подпунктом 16 пункта 3 статьи 149 и подпунктом 2 пункта 1 статьи 239 Налогового Кодекса РФ» // СПС «КонсультантПлюс».
         7. Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в РФ» // СПС «КонсультантПлюс».
         8. Определение Конституционного Суда РФ от 5 февраля 2004 г. № 43-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Таланкина Николая Геннадьевича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 2 статьи 56 Налогового Кодекса РФ» // СПС «КонсультантПлюс».
         9. Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П «О проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового Кодекса РФ в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» // СПС «КонсультантПлюс».
         10. Определение Конституционного Суда РФ от 19 января 2005 г. № 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Орсенал» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 164 Налогового Кодекса РФ» // СПС «КонсультантПлюс».
         11. Постановление Конституционного Суда РФ от 15 мая 2007 г. № 372-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Акционерная компания трубопроводного транспорта нефтепродуктов «Транснефтепродукт» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».
         12. Постановление Конституционного Суда РФ от 3 июня 2014 г. № 17-П Российской Федерации от 1 июля 2014 г. N 20-П "по делу о проверке конституционности абзаца первого пункта 2 Постановления Верховного Совета Российской Федерации "О распространении действия Закона РСФСР «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС" на граждан из подразделений особого риска" в связи с жалобой гражданина В.Ф. Лякина» // СПС «КонсультантПлюс».
         13. Постановление Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И.В. Савченко» // СПС «КонсультантПлюс».
         14. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 марта 2009 г. № 5-П "По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм» // СПС «КонсультантПлюс».
         15. Постановление Конституционного Суда РФ от 22 июня № 10-П по делу о проверке конституционности подпункта «а» пункта 1 и подпункта «а» пункта 8 статьи 29 Федерального закона «Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации» в связи с жалобой гражданина А.М. Малицкого // СПС «КонсультантПлюс».
         16. Определение Конституционного Суда РФ от 10 ноября 2002 г. № 313-О «По жалобе гражданки Паутовой Людмилы Ивановны на нарушение ее конституционных прав пунктом 2 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».
   4. *Акты Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации*
      1. [Электронный ресурс] : Определение Верховного Суда Рос. Федерации от 21 февраля 2017 г. № 305-КГ16-14941 // Бюл. Верхов. Суда Рос. Федерации. – 2017. – № 8. – СПС «КонсультантПлюс».
      2. [Электронный ресурс] : Определение Верховного Суда Рос. Федерации от 21 февраля 2017 г. № 305-КГ16-14941 // Бюл. Верхов. Суда Рос. Федерации. – 2017. – № 9. – СПС «КонсультантПлюс».
      3. [Электронный ресурс] : Определение Верховного Суда Рос. Федерации от 29 сентября 2014 г. № 305-КГ14-1990 // Бюл. Верхов. Суда Рос. Федерации. – 2014. – № 9. – СПС «КонсультантПлюс».
      4. [Электронный ресурс] : Определение Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации от 31.01.2008 года № 1209/08 по делу № А32-6558/2007-33/133 // Вестник ВАС РФ. – 2008. – № 10. – СПС «КонсультантПлюс».
      5. [Электронный ресурс] : Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации № 3755/10 от 7 сентября 2010 года // Вестник ВАС РФ. – 2010. – № 2. – СПС «КонсультантПлюс».
      6. «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость». [Электронный ресурс] : Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 года № 33 // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 2. – СПС «КонсультантПлюс».
      7. [Электронный ресурс] : Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда от 20 декабря 2005 года № 9263/05 // Вестник ВАС РФ. – 2005. – № 8. – СПС «КонсультантПлюс».
      8. [Электронный ресурс] : Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда от 1 ноября 2005 года № 9660/05 // Вестник ВАС РФ. – 2005. – № 7. – СПС «КонсультантПлюс».
      9. [Электронный ресурс] : Определение Высшего Арбитражного Суда от 16.06.2008 года № 7541/08 по делу № А60-15325/07 // Вестник ВАС РФ. – 2008. – № 7. – СПС «КонсультантПлюс».
      10. [Электронный ресурс] : Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации № 15474/11 от 7 июня 2012 года. // Вестник ВАС РФ. – 2010. – № 2. – СПС «КонсультантПлюс».
2. *Материалы судебной практики*
   1. Постановление Двадцать первого арбитражного апелляционного суда от 22.07.2016 № 21АП-791/2016 по делу № А84-934/2015 // СПС «КонсультантПлюс».
   2. Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2016 № 08АП-12989/2016 по делу № А81-2649/2016 // СПС «КонсультантПлюс».
   3. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 27.12.2016 № Ф09-9096/2016 по делу № А32-16940/2016 // СПС «КонсультантПлюс».
   4. Постановление Апелляционной инстанции Арбитражного суда Пермской области от 18.04.2006 года № А50-48644/2005-А5 // СПС «КонсультантПлюс».
   5. Постановлении ФАС Московского округа от 4 февраля 2013 года № А40-57548/12-20-320 // СПС «КонсультантПлюс».
   6. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.01.2014 по делу № А27-3819/2011 // СПС «КонсультантПлюс».
   7. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 12.04.2012 года № 09АП-7320/2012-АК // СПС «КонсультантПлюс».
   8. Постановлении Федерального Арбитражного Суда ПО от 25.01.2012 года № А65-9081/2011 // СПС «КонсультантПлюс».
   9. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 15.10.2014 по делу № А40-123621/14 // СПС «КонсультантПлюс».
   10. Постановлениях ФАС Дальневосточного округа от 06.08.2012 N Ф03-3426/2012 по делу N А04-9674/2011 // СПС «КонсультантПлюс».
   11. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.11.2011 по делу N А33-16640/2010 // СПС «КонсультантПлюс».
   12. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 18.10.2011 по делу N А17-479/2011 // СПС «КонсультантПлюс».
   13. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 31.08.2011 по делу N А33-17561/2010
   14. Постановление ФАС Московского округа от 09.09.2005, 08.09.2005 N КА-А40/8652-05 // СПС «КонсультантПлюс».
   15. Постановление ФАС Центрального округа от 06.06.2012 по делу N А08-3813/2011 // СПС «КонсультантПлюс».
   16. Постановление ФАС Уральского округа от 09.09.2009 N Ф09-6715/09-С2 по делу N А76-2777/2009-42-82 // СПС «КонсультантПлюс».
   17. Постановление ФАС Северо-Кавказского от 21.05.2007 N Ф08-2050/2007-882А по делу N А63-12328/2006-С4 // СПС «КонсультантПлюс».
3. Специальная литература
   1. *Книги*
      1. Килинкарова, Е.В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры / Е.В. Килинкарова — М. : Издательство Юрайт, 2015. — 354 с.
      2. Бахрах Д.Н. Правовые льготы. / Д.Н. Бахрах – М.: Издательство Справедливость и право, Свердловск: СЮИ, 1989 г. – 218 с.
      3. Малько А.В. Стимулы и ограничения в праве. / А.В. Малько – М. :-2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юристъ, 2003. – 319 с.
      4. Барулин С. В. Теория и история налогообложения. / С.В. Барулин - М.: Юристъ, 2006. – 198 с.
      5. Пепеляев С.Г. Основы налогового права: Учебно-методическое пособие/Под ред. С.Г. Пепеляева.-М.: Инвест Фонд, 2000.- 496 с. – Налоговое право.
      6. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций / И.И. Кучеров //. М.: ЮрИнфоР, 2001.
      7. Барулин С . В. Теория и история налогообложения: учебное пособие. / С.В. Барулин // — М: Экономисть, 2006. С. 230-231.
   2. *Статьи*
      1. Ведяхин В.М. Правовые стимулы: понятие и виды./ В.М. Ведяхин // Правоведение.- 1992.- № 1.
      2. Березин М.В. Проблемы правовой терминологии и содержания элементов налога на недвижимость. / М.В. Березин // Хозяйство и право.- 2001.- № 8.
      3. Шевелева Н.А. , Братко Т.Д. Налоговая льгота как категория финансового права / Н.А. Шевелева, Т.Д. Братко // Вестник Экономического правосудия РФ. "Закон". - 2014. - С. 4.
      4. Титова М.В. Налоговые льготы / М.В. Титова /наук: 12.00.14. - СПб, 2004. - С. 8
      5. Березина О.В. Налоговое регулирование: понятие, методы, способы / О.В. Березина // Вестник "ТИСБИ". - 2013. - Ст. 3.
      6. Семенихин В.В. Раздельный учет операций, облагаемых и не облагаемых НДС / В.В. Семенихин // Налоговый вестник. - 2013.
      7. Брызгалин В.А. Куда уплывает нулевая ставка / В.А. Брызгалин // Коллегия, № 1, 2003 г. С, 23-24.
   3. *Диссертации и авторефераты диссертаций*

Костанян Р.К. «Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации» : дис. / Р.К. Костанян. – Москва, 2008. – 189 с.

Мерзляков К.В. «Льготы и освобождения по налогу на добавленную стоимость» дис. / К.В. Мерзляков. – Москва, 2004. – 99 с.

1. Шевелева Н.А. , Братко Т.Д. Налоговая льгота как категория финансового права // Вестник Экономического правосудия РФ. "Закон", октябрь 2014. - С. 4. [↑](#footnote-ref-1)
2. Титова М.В. Налоговые льготы: наук: 12.00.14. - СПб, 2004. - С. 8. [↑](#footnote-ref-2)
3. Бахрах Д.Н. Правовые льготы. // Справедливость и право. Свердловск: СЮИ, 1989 г.; Ведяхин В.М. Правовые

   стимулы: понятие и виды. // Правоведение. 1992. № 1; Малько А.В. Стимулы и ограничения в праве. -2-е изд.,

   перераб. и доп. - М.: Юристъ, 2003; Морозова И.С. Льготы в российском праве: вопросы теории и практики.

   Дисс. на соиск. учен. степ. канд. юр. наук.: 12.00.01. - Саратов, 1999; Тихомиров Ю.А. Закон, стимулы,

   экономика. - М., 1989. [↑](#footnote-ref-3)
4. Барулин СВ. Теория и история налогообложения. - М.: Юристъ, 2006; Березин М.В. Проблемы правовой

   терминологии и содержания элементов налога на недвижимость. // Хозяйство и право. 2001. № 8; Каирова

   Ф.А. Налоговые льготы в налоговой системе Российской Федерации. Дисс. на соиск. учен. степ. канд. экон.

   наук.: 08.00.10. - Владикавказ, 2006. [↑](#footnote-ref-4)
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3340. – (в ред. от 3 апр. 2017 г.). – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-5)
6. Определение Конституционного Суда РФ от 7 февраля 2002 года № 37-О «По жалобе гражданина Кривихина Сергея Васильевича на нарушение его конституционных прав положениями абзаца третьего статьи 143 и пункта 2 статьи 145 Налогового Кодекса РФ»; Определение Конституционного Суда РФ от 20 ноября 2003 г. N 392-О

   "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Пронченко Александра Яковлевича на нарушение его конституционных прав подпунктом 21 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации"; Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2003 года № 156-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Экран» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 2 пункта 3 статьи 149 НК РФ». [↑](#footnote-ref-6)
7. Определение Верховного суда от 21 февраля 2017 г. № 305-КГ16-14941; Определение Верховныого Суда РФ от 21.02.17 № 305-КГ16-14941. [↑](#footnote-ref-7)
8. Постановление Двадцать первого арбитражного апелляционного суда от 22.07.2016 № 21АП-791/2016 по делу № А84-934/2015; Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2016 № 08АП-12989/2016 по делу № А81-2649/2016; Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 27.12.2016 № Ф09-9096/2016 по делу № А32-16940/2016. [↑](#footnote-ref-8)
9. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824. – (в ред. от 28 дек. 2016 г.). – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-9)
10. Титова М.В. Налоговые льготы: наук: 12.00.14. - СПб, 2004. - С. 8. [↑](#footnote-ref-10)
11. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824. – (в ред. от 28 дек. 2016 г.). – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-11)
12. Костанян Рафаэль Карленович. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации : диссертация ... кандидата юридических наук : 12.00.14 / Костанян Рафаэль Карленович; [Место защиты: Моск. гос. юрид. акад.]. - Москва, 2008. - 189 с. РГБ ОД, 61:08-12/668 [↑](#footnote-ref-12)
13. О.В. Березина Налоговое регулирование: понятие, методы, способы // Вестник "ТИСБИ". - 2013. - Ст. 3. [↑](#footnote-ref-13)
14. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 31.01.2008 года № 1209/08 по делу № А32-6558/2007-33/133 [↑](#footnote-ref-14)
15. Постановление Апелляционной инстанции Арбитражного суда Пермской области от 18.04.2006 года № А50-48644/2005-А5. [↑](#footnote-ref-15)
16. В.В. Семенихин Раздельный учет операций, облагаемых и не облагаемых НДС // Налоговый вестник. - 2013. [↑](#footnote-ref-16)
17. К.В. Мерзляков Льготы и освобождения по НДС: наук: 08.00.10 . - С. 20. [↑](#footnote-ref-17)
18. Закон РФ от 6.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» абз. 2 подп. X п. 1 ст. 5. [↑](#footnote-ref-18)
19. Постановление Президиума ВАС № 3755/10 от 7 сентября 2010 года [↑](#footnote-ref-19)
20. Постановление Президиума ВАС № 15474/11 от 7 июня 2012 года. [↑](#footnote-ref-20)
21. С. Пепеляев. Основы налогового права: Учебно-методическое пособие/Под ред. С.Г. Пепеляева.-М.: Инвест Фонд, 2000.- 496 с. – Налоговое право. [↑](#footnote-ref-21)
22. Здесь сумма "НДС", выделяемая в цене, указывается в кавычках, поскольку она является расчетной, условной, виртуальной величиной (показателем), а не налогом на добавленную стоимость, подлежащим уплате в федеральный бюджет. [↑](#footnote-ref-22)
23. Определение Конституционного Суда РФ от 7 ноября 2008 года № 1049-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью на нарушение конституционных прав и свобод» [↑](#footnote-ref-23)
24. Определение Конституционного Суда РФ от 4 июня 2013 года № 966-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Лаборатория Касперского» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 149, 170 и 171 Налогового Кодекса РФ». [↑](#footnote-ref-24)
25. Определение Конституционного Суда от 20 ноября 2003 года № 396-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Хомутовой Натальи Владимировны на нарушение ее конституционных прав подпунктом 16 пункта 3 статьи 149 и подпунктом 2 пунтка 1 статьи 239 Налогового Кодекса РФ». [↑](#footnote-ref-25)
26. Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 года № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». [↑](#footnote-ref-26)
27. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 82, 87. – (в ред. от 28 дек. 2016 г.). – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-27)
28. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. – п. 6 ст. 88. – (в ред. от 28 дек. 2016 г.). – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-28)
29. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 года № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость». [↑](#footnote-ref-29)
30. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 года № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость». [↑](#footnote-ref-30)
31. Постановлении ФАС Московского округа от 4 февраля 2013 года № А40-57548/12-20-320 [↑](#footnote-ref-31)
32. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.01.2014 по делу № А27-3819/2013 [↑](#footnote-ref-32)
33. Определение Конституционного Суда РФ от 7 февраля 2002 года № 37-О «По жалобе гражданина Кривихина Сергея Васильевича на нарушение его конституционных прав положениями абзаца третьего статьи 143 и пункта 2 статьи 145 Налогового Кодекса РФ». [↑](#footnote-ref-33)
34. Определение Конституционного Суда РФ от 20.11.2003 N 392-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Пронченко Александра Яковлевича на нарушение его конституционных прав подпунктом 21 пункта 2 статьи 149 Налогового Кодекса РФ». [↑](#footnote-ref-34)
35. Определение Конституционного Суда РФ от 5 февраля 2004 года № 43-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Таланкина Николая Геннадьевича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 2 статьи 56 Налогового Кодекса РФ». [↑](#footnote-ref-35)
36. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000. – № 32. –п.1 ст. 145.1. – (в ред. от 3 апр. 2017 г.). – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-36)
37. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000. – № 32. –абз. 2 п. 1 ст. 145.1, ст. 161. – (в ред. от 3 апр. 2017 г.). – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-37)
38. Письмо Минфина от 19.12.2011 № 03-03-06/1/832, Письмо Минфина 24.11.2011 №03-03-06/1/779 [↑](#footnote-ref-38)
39. Письмо ФНС России от 15.12.2011 № ЕД-21-3/375 «О применении положений статей 145.1 и 246.1 Налогового Кодекса РФ». [↑](#footnote-ref-39)
40. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда от 20 декабря 2005 года № 9263/05; Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда от 1 ноября 2005 года № 9660/05 [↑](#footnote-ref-40)
41. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: ЮрИнфоР, 2001. С. 120-122, Барулин СВ. Теория и история налогообложения: учебное пособие. — М: Экономисть, 2006. С. 230-231. [↑](#footnote-ref-41)
42. Брызгалин В.А. Куда уплывает нулевая ставка // Коллегия, № 1, 2003 г. С, 23-24. [↑](#footnote-ref-42)
43. Письмо ФНС РОССИИ от 13 января 2006 года № ММ-6-03/18@; Письмо Минфина России от 4 марта 2005 года № 03-04-08/34 [↑](#footnote-ref-43)
44. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда от 20 декабря 2005 года № 9263/05; Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда от 1 ноября 2005 года № 9660/05; Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда от 18 октября 2005 г № 4047/05 [↑](#footnote-ref-44)
45. Постановление Конституционного Суда РФ от 14 ноября 2005 года № 10-П [↑](#footnote-ref-45)
46. Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 года № 14-П [↑](#footnote-ref-46)
47. Определение Конституционного Суда РФ от 19 января 2005 года № 41-О [↑](#footnote-ref-47)
48. Постановление Конституционного Суда РФ от 15.05.2007 г. №• 372-О-П [↑](#footnote-ref-48)
49. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. –п.1 ст. 126– (в ред. от 28 дек. 2016 г.). – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-49)
50. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. –п. 7 ст. 88. – (в ред. от 28 дек. 2016 г.). – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-50)
51. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 12.04.2012 года № 09АП-7320/2012-АК [↑](#footnote-ref-51)
52. Постановлении Федерального Арбитражного Суда ПО от 25.01.2012 года № А65-9081/2011 [↑](#footnote-ref-52)
53. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 15.10.2014 по делу № А40-123621/14 [↑](#footnote-ref-53)
54. Письмо Минфина от 7 августа 2014 года № 03-07-Р3/39083 [↑](#footnote-ref-54)
55. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31.- п.1 ст. 50– (в ред. от 28 дек. 2016 г.). – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-55)
56. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. – п. 3 ст. 46. – (в ред. от 28 дек. 2016 г.). – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-56)
57. Дедич, Т. Ю. НДС: операции, освобождаемые по статье 149, не льготы/ Т.Ю. Дедич // Бухгалтерское приложение. -2014. - №8 [↑](#footnote-ref-57)
58. Агабекян, О.Н. Применение льгот по НДС / О.Н. Агабекян // Налоговая бухгалтерия. - 2016. - №1 [↑](#footnote-ref-58)
59. Определение Высшего Арбитражного Суда от 16.06.2008 года № 7541/08 по делу № А60-15325/07 [↑](#footnote-ref-59)
60. Постановлениях ФАС Дальневосточного округа от 06.08.2012 N Ф03-3426/2012 по делу N А04-9674/2011, ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.11.2011 по делу N А33-16640/2010, ФАС Волго-Вятского округа от 18.10.2011 по делу N А17-479/2011, ФАС Восточно-Сибирского округа от 31.08.2011 по делу N А33-17561/2010, ФАС Московского округа от 09.09.2005, 08.09.2005 N КА-А40/8652-05, ФАС Центрального округа от 06.06.2012 по делу N А08-3813/2011, ФАС Уральского округа от 09.09.2009 N Ф09-6715/09-С2 по делу N А76-2777/2009-42-82 , ФАС Поволжского округа от 21.06.2007 по делу N А55-16944/2006-37, от 04.10.2007 по делу N А55-19430/06, ФАС Северо-Кавказского от 21.05.2007 N Ф08-2050/2007-882А по делу N А63-12328/2006-С4. [↑](#footnote-ref-60)
61. Постановления Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-п; от 28.03.2000 № 5-п; от 17.03.2009 № 5-п; от 22.06.2009 № 10-п [↑](#footnote-ref-61)
62. 2.5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. – п. 1 и п. 3 ст. 3. – (в ред. от 28 дек. 2016 г.). – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-62)
63. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 16.06.2008 № 7541/08 по делу № А60-15325/07 [↑](#footnote-ref-63)
64. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15.05.2015 года по делу № А40-123621/14 [↑](#footnote-ref-64)
65. Постановление Арбитражного Суда Московского округа от 15.05.2015 по делу № А40 — 123621/14 [↑](#footnote-ref-65)
66. Постановлении Арбитражного Суда Московского Округа от 23.06.2015 года по делу № А40-144426/14 [↑](#footnote-ref-66)
67. Постановлении Арбитражного Суда Западно-Сибирского Округа от 27.10.2014 года по делу № А81-6272/2013 [↑](#footnote-ref-67)
68. Постановлении Арбитражного суда Поволжского Округа от 28.01.2015 года по делу № А55-6412/2014 [↑](#footnote-ref-68)
69. Определение Верховного Суда РФ от 29.09.2014 № 305-КГ14-1990 [↑](#footnote-ref-69)
70. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. – Ст.166, 174– (в ред. от 28 дек. 2016 г.). – СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-70)
71. Льгота по НДС: отказ от применения и право на налоговые вычеты / Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2015. - №5 [↑](#footnote-ref-71)
72. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда от 30.07.2013 года № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового Кодекса РФ» [↑](#footnote-ref-72)
73. Определение Конституционного Суда РФ от 10.11.2002 года № 313-О [↑](#footnote-ref-73)
74. Письмо УФНС России по г. Москва от 04.09.2006 №19-11/077487 [↑](#footnote-ref-74)
75. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда от 30 мая 2014 года «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость». [↑](#footnote-ref-75)
76. Письмо ФНС России от 12.05.2014 № ГД-4-3/8911@) [↑](#footnote-ref-76)
77. Письмо УФНС России по г. Москве от 23.04.2010 № 16-15/43541 [↑](#footnote-ref-77)
78. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 02.08.2007 № А56-46298/2006 [↑](#footnote-ref-78)
79. Письмо Минфина России от 30.09.2013 № 03-07-15/40261 [↑](#footnote-ref-79)
80. Приказ Минфина России от 30.12.2010 N 196 [↑](#footnote-ref-80)
81. Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ» от 3 июля 2016 года № 244-ФЗ [↑](#footnote-ref-81)
82. Письмо ФНС РОССИИ от 13 января 2006 года № ММ-6-03/18@ [↑](#footnote-ref-82)