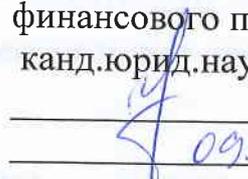


МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА
Кафедра административного и финансового права

Допущено к защите в ГЭК
заведующий кафедрой
административного и
финансового права
канд.юрид.наук.


С.В. Горovenko
09.12 2016 г.

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

**ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЕ ПОРЯДКА ИСЧИСЛЕНИЯ
И УПЛАТЫ НДС**

40.04.01 «Юриспруденция»

Магистерская программа «Правовая организация деятельности органов
публичной власти»

Выполнила работу
студентка 3 курса
заочной формы обучения



Анискина
Анна
Александровна

Научный руководитель
канд. юрид. наук



Передернин
Анатолий
Васильевич

Рецензент
Генеральный директор
ЗАО «Консалтинговая компания
«ГОРСИ»
канд.юрид.наук



Горетый
Михаил
Васильевич

Тюмень 2016

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
Глава 1. НДС, как объект правонарушений, по налоговому законодательству.....	7
1.1. Место и роль НДС в доходах бюджета	7
1.2. Особенности администрирования НДС	23
Глава 2. классификация и квалификация противоречий в системе исчисления и уплаты ндс	31
2.1. Особенности контроль-надзорной деятельности полноты и своевременной уплаты НДС	31
2.2. Проблемы или типичные причины налоговых споров в системе налогообложения НДС (наиболее распространенные нарушения, причины конфликтности)	54
Глава 3. Проблемы совершенствования администрирования налогообложения НДС.....	77
3.1. Ответственность по НК РФ.....	77
3.2. Административная ответственность	81
3.3. Зарубежный опыт администрирования НДС	90
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	98
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	103

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Действующая в России модель налоговой системы наделена возможностями, которые позволяют улучшать и эффективно использовать каждый налог. Поэтому необходимо усиливать теоретическую сторону исследований в области проблем связанных с налогом на добавленную стоимость (НДС), основываясь при этом на уточненную его экономическую природу, сущностные характеристики, причины формирования, механизма исчисления и уплаты. В теории налогообложения можно отметить недостаточно осмысленность экономической природы НДС, тех функций, которые выполняет данный налог, что влечет развитие необоснованных методов практики его применения, которые слабо учитывают и оптимизационные основы.

При чрезмерном доминировании развития форм и методов фискального принципа, по которому формируется налог, происходит усложнение не только механизма расчета и уплаты НДС, но и деформируются его мотивационные основы и для налогоплательщика, и для бюджетных интересов государства. Особо выделим актуальность исследовательских задач в процессе разработки мобилизационного и контрольного инструментария, направленного на улучшение собираемости НДС, в том числе, основанного на процессе совершенствования его взимания. Также качественное улучшение необходимо решаемым широкомасштабным проблемам, связанным с возмещением и возвратом налога, которые соответствуют экономической целесообразности и эффективности НДС.

Данный комплекс проблем недостаточно изучен не только в общероссийской практике, но и в мировой науке. Некоторые специфические вопросы также могут оказаться недостаточно изученными

в аспекте форм, через которые они проявляются экономической и налоговой практике регионов, что еще больше подтверждает, что актуальность темы диссертации высока.

Степень разработанности проблемы. Методологическим обоснованием и разработкой исходных положений теории в сфере формирования НДС в общей системе налогообложения отражены в работах российских экономистов: С.Н.Алехина, О.А.Акимовой, А.Бузгалина, Е.В.Балацкого, О.В.Богачевой, Д.Г.Бурцева, Л.И.Гончаренко, В.А.Дегтярева, В.Г.Князева, Г.Г.Нестерова. Также к теме диссертации имеют отношение труды российских ученых, которые представлены в списке литературы. Особое внимание обратим на труды Абрамова М.Д., Астахова С.И., Александрова И.М., Акинина П.В., Башкировой И.Н., Беликовой Т.Н., Васильева Ю.А., Горского И., Гаганова А.Ю., Галевского С.Г., Гомика Е.Н., Дадашева А.З., Караваевой И.В., Кашина В.А., Колодиной И.А., Крейчмана Ф.С., Лебедева И.А., Логинова П.Б., Минаева Б.А., Павловой Л.П., Ханафеева Ф.Ф., Трунина И.В., Чамкиной Н.С. и др.

Концептуальными исследованиями проблем, связанных с необходимостью коренных улучшений в системе налогообложения НДС широко отражены и рассмотрены с разных точек зрения в работах О.В.Врублевской, Е.С.Вылковой, А.Т.Измайлова, Л.Я.Маршавиной, В.Г.Панскова, Г.Б.Поляка, Д.Г.Черника, Т.Ф.Юткиной.

Определенный вклад в разработку некоторых сложных проблем теории и методики, которые необходимо решать по НДС, внесли труды Э.Аткинсона, А.Смита, Дж.Стиглица, А.Вагнера, Дж.Кейнса, А.Лаффера, А.Маршала, Р.Масгрейва, Д.Рикардо, С.Фишера.

Актуальность и недостаточность разработанности указанных проблем обусловили выбор темы диссертации, его цель и задачи.

Целью исследования является уточнение правовых и организационных основ НДС и применения ответственности за правонарушения в системе исчисления и уплаты НДС, обобщение дискуссионных концептуальных положений совершенствования НДС и применения ответственности к правонарушителям, уточнение и развитие, обновление методики оценки эффективности этой деятельности.

Для достижения цели были определены и решены следующие задачи:

- уточнить и систематизировать проблемы правового регулирования, взгляды ученых на сущность НДС;

- изучить теоретические основы применения НДС и ответственности правонарушителей

 - классификацию нарушений по видам и способам их совершения;

- проанализировать практику налогового контроля НДС и применения ответственности нарушителей;

- выработать практические рекомендации по совершенствованию системы правового регулирования, исчисления и уплаты НДС, применения ответственности нарушителей.

Объектом исследования выступают общественные отношения, складывающиеся в процессе исчисления и уплаты НДС и ответственности за нарушения порядка уплаты в Российской Федерации.

Предметом исследования являются правовые и организационные основы применения НДС, его теоретические основы, материалы налогового контроля, статистики и судебных дел

Методы исследований. В процессе проведения научного исследования были использованы методы системного и структурно-функционального анализа, статистических группировок, монографический, абстрактно-логический, нормативный и др.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, 7 параграфов, заключения, библиографического списка литературы и выполнена на 106 страницах.

ГЛАВА 1. НДС, КАК ОБЪЕКТ ПРАВОНАРУШЕНИЙ, ПО НАЛОГОВОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ

1.1. Место и роль НДС в доходах бюджета

Налогом на добавленную стоимость называется косвенный федеральный налог, взимание которого происходит на всех этапах производственного цикла и цикла реализации товаров (работ, услуг). Другими словами, НДС – это косвенный налог, который является многоступенчатым и взимается с каждого акта продажи, начиная с цикла производства и распределения и заканчивая циклом реализации товара конечному потребителю. В качестве объекта налога принимается добавленная стоимость, которую производитель добавляет к основной стоимости сырья, материалов, к стоимости товаров и продуктов, которые были приобретены для того, чтобы создать новое изделие или услугу. Но некоторые авторы склонны думать иначе. Они придерживаются мнения, что та система взимания НДС, которая используется в России, основывается на непосредственное выявление и обложение налогом добавленной стоимости, как и в большинстве стран Европы, в которых данный налог представляет встроенный регулятор экономики. Вместо этого налогом необходимо облагать элементы добавленной стоимости: стоимость реализованных товаров, работ, услуг¹.

Добавленная стоимость может быть представлена как сумма заработной платы, которая выплачивается (V) и получаемой прибыли (m):

$$ДС = V + m. \quad (1.1)$$

¹ Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный)/ А.Н. Козырин [и др.]; под ред. А.Н. Козырина. М., 2010. с. 4-5

А также добавленная стоимость может быть представлена в виде разности сумм, поступающих за проданную продукцию (В) и произведенных затрат (И):

$$ДС = В - И. \quad (1.2)$$

Такой метод расчета НДС носит название инвойсного метода: налогоплательщик должен выписать покупателю товара (работы, услуги) специальный документ (по унифицированной форме): счет-фактуру, увеличив при этом стоимость товара (работы, услуги) на сумму налога, который необходимо указать отдельно. Из налога, который налогоплательщик получает от покупателя, необходимо вычесть сумму налога, который налогоплательщик уплатил при приобретении товаров (работ, услуг), которые требовались для того, чтобы произвести покупаемый товар (работу, услугу) и который выделен в счете-фактуре поставщика. Разницу налогоплательщик обязан внести в бюджет.

Таким образом, на продавца товара не налагается никакого экономического бремени, которое было бы связано с уплатой НДС, если он покупает сырье и материалы, так как покупатель его продукции компенсирует данные затраты. Процесс переложения налога будет считаться завершенным тогда, когда товар будет приобретен конечным потребителем².

Ответим на вопрос, действительно ли НДС – это косвенный налог?

Если ориентироваться на теорию Кенэ и Тюрго, которые разработали классификацию налогов на прямые и косвенные, то можно сформулировать следующие основания, которые будут необходимы для доказательства:

1. Различия налогов заключаются в условии переложения налогового бремени на конечных потребителей. Т.е. налоги, которые должен

² Нехамкин А.Н. О поэтапном снижении налогов в различных сферах бизнеса. – Налоговый вестник, 2011. №3.

уплачивать непосредственно налогоплательщик, нельзя перекладывать на потребителей, включая их в стоимость товара, считаются прямыми. Все налоги, которые не отвечают данному условию, считаются косвенными. Рассмотрим данное основание на примере НДС:

Предположим, товар прошел три стадии до приобретения его конечным потребителем. Тогда

$$\text{НДС}_1 (\text{изготовителя}) = (c_1 + m_1 + v_1) \times \% \text{ НДС}, \quad (1.3)$$

$$\text{НДС}_2 (\text{оптовый продавец}) = (c_1 + m_1 + v_1) \times \% \text{ НДС} + (c_2 + m_2 + v_2) \times \% \text{ НДС}, \quad (1.4)$$

$$\text{НДС}_3 (\text{розничный продавец}) = (c_1 + m_1 + v_1) \times \% \text{ НДС} + (c_2 + m_2 + v_2) \times \% \text{ НДС} + (c_3 + m_3 + v_3) \times \% \text{ НДС}. \quad (1.5)$$

При этом на каждого производителя возлагается обязанность по уплате суммы НДС, начисленной им за вычетом суммы НДС, которая была уплачена им поставщику при приобретении сырья и материалов, необходимых для изготовления данного вида продукции. Например, изготовитель обязан заплатить сумму НДС₁, а затем включить ее в стоимость товара и он сможет получить обратно эту сумму, когда будет продавать товары оптовому продавцу; оптовый продавец будет обязан уплатить в бюджет сумму НДС₂-НДС₁, которую также включит в стоимость товара и сможет возместить эту сумму; розничный продавец также уплатит в бюджет сумму НДС₃-НДС₂, которая будет включена в стоимость товара, который будет продан конечному потребителю. Когда конечный потребитель приобретет товар, то уплатит в стоимости товара НДС₃=НДС₁+(НДС₂-НДС₁)+(НДС₃-НДС₂). Таким образом, каждый производитель, включая сумму НДС в стоимость товара, сможет возвращать уплаченную в бюджет сумму по данному налогу, не являясь при этом носителем данного налога, но являясь налогоплательщиком. В данном случае происходит процесс переложения налога, что является характерным признаком косвенного налога.

2. Различия в налогах можно свести к классификации налогов по административному признаку, в соответствии с которой взимание прямых налогов происходит на основании именных списков и кадастров, а взимание косвенных обосновано только ценами продаж. Т.е. прямыми налогами облагаются только доходы и имущество, а косвенными – цены на потребляемые товары.

Например, для земельного налога разработаны Государственный земельный кадастр, Единый государственный реестр земель, а для обложения налогом на прибыль предназначен Государственный кадастровый учет недвижимого имущества и т.д. Прямые налоги могут увязываться либо с получаемыми доходами, либо с имуществом. А НДС связан именно с реализацией товара и в зависимости от имущества или дохода не находится. Кроме того, по НДС не предусмотрено ведение кадастров и реестров, его можно включить только в стоимость товара:

$$Ц = C/C+П+НДС. \quad (1.6)$$

3. Различие налогов состоит в их классификации, которая основана на том, что взимание прямых налогов происходит непосредственно с полученного дохода или имущества налогоплательщика с опорой на принцип его платежеспособности. В случае косвенного налогообложения платежеспособность возможно определить лишь опосредованно, определив расходы данного лица. К прямым налогам можно отнести те налоги, основой которых являются показатели платежеспособности налогоплательщика в длительном периоде времени (доход, имущество), в случае косвенного налогообложения на ситуацию оказывает влияние случайная (временная) платежеспособность, т.е. для косвенного налогообложения должен быть сформирован расходный бюджет налогоплательщика. В случае, когда речь идет про НДС очевидно, что его

поступление зависит от доходов конечного потребителя, а не от доходов налогоплательщика³.

В случае косвенного налогообложения уместна формула: степень платежеспособности конечного потребителя определяет объемы его потребления, которая в свою очередь определяет объемы реализации, определяющей объемы суммы НДС, которая поступает в бюджет. С учетом данных об объемах поступления НДС в федеральный бюджет России за весь период существования данного налога, становится очевидным, что его доля в доходах бюджета увеличилась, хотя за последние годы увеличился и удельный вес поступлений от налога на прибыль предприятий и НДФЛ⁴.

Это можно рассматривать и как положительный фактор, потому что для косвенного налогообложения характерна фискальная направленность, которая в меньшей мере влияет на характер и структуру экономического роста.

Таким образом, налог на добавленную стоимость представляет собой самый молодой из налогов, которые формируют значительную часть доходов бюджета. Схему взимания данного налога предложил французский экономист М. Лоре в 1954 г., в налоговой системе Франции он появился в 1968 г., а в Российской Федерации данный налог начал взиматься с 1992 г.

Определив способы определения добавленной стоимости, появляется возможность применения четырех разнообразных способов ее налогообложения:

- прямая адаптация, предполагающая использование ставки налога, которую можно отнести к результату сложения составных элементов добавленной стоимости;

³ Налоги и налогообложение//Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2010. – с. 73.

⁴ Аврова И.А. Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. – М.: ИндексМедиа, 2010. с. 561. – с. 78.

- косвенная адаптация, основу которой составляет применение ставки к каждому элементу;
- метод прямого вычитания, который основан на использовании ставки к разнице между ценой реализации и ценой закупки;
- метод косвенного вычитания (зачетный метод по счетам), основанный на применении ставки отдельно к цене реализации продукции и к цене приобретения сырья, материалов и пр.⁵

Если условно принять ставку налога как R , то расчет налога будет выглядеть как:

$$R(V+m)=VAT \quad (1.7)$$

$$RV + Rm = VAT \quad (1.8)$$

$$R * (O-I)=VAT \quad (1.9)$$

$$RO-RI=VAT \quad (1.10)$$

Не все способы исчисления НДС, которые существуют, удобно применять и реализовать на практике. Например, серьезным недостатком прямого и косвенного аддитивных методов считается то, что если возникает необходимость применения к разным товарам разной ставки налога, что усложняет аналитический и бухгалтерский учет, который требует разбивки элементов добавленной стоимости в зависимости от того, как они относятся к конкретному товару. Таким образом, существенно усложняется система администрирования по НДС.

Рассчитывая НДС, многие предпочитают использовать четвертый метод. Для его использования не нужно определять саму добавленную стоимость. Вместо этого ставку применяют к компонентам добавленной стоимости (затратам (за исключением заработной платы) и реализованной продукции⁶.

⁵ Алле М. Условия эффективности в экономике/ Пер. с франц. Л.Б. Азимова, А.В. Белянина, И.А. Егорова, Н.М. Калмыковой. М.: Наука для общества, 2011. с. 456. – с. 345.

⁶ Аврова И.А. Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. – М.: ИндексМедиа, 2010. с. 561. – с. 132.

Удобство этого метода заключается в том, что:

- есть возможность применения ставки налога в момент сделки, что является техническим и юридическим преимуществом;

- есть счет-фактура, в котором отражены налоги, что важно при совершении сделки и информация о налоговых обязательствах. Применение счета-фактуры, в котором указывается совершенная сделка, позволяет контролировать движение товара для целей налоговой проверки.

Применение первого и второго методов расчета НДС предусматривает предварительное определение прибыли. Но так как балансы предприятий не содержат информации о совершенных операциях по продаже, которые были бы классифицированы по видам товарной продукции в соответствии с действующими ставками налога, а также и закупки не разделяются на виды товаров, и это означает возможность применения только одной (единой) ставки НДС. Четвертый метод дает возможность применять дифференцированную ставку налога.

Отсюда, четвертый, или инвойсный метод является наиболее практичным. Фискальное достоинство НДС состоит в том, что у каждого продавца на протяжении всей цепочки движения товара в момент продажи становится плательщиком налога на добавленную стоимость.

Разница между НДС, который был получен от покупателя, и НДС, который ранее уплатил поставщик, когда покупал товары для собственного производства, вносится в бюджет. Основная идея такой схемы расчета и уплаты налога заключается в том, что необходимо облагать на каждом этапе сумму добавленной стоимости (заработной платы, процента, ренты, прибыли). Механизм действия НДС заключается в относительно нейтральном отношении к интересам предпринимателей, так как предполагается возмещение НДС, который уплатил налогоплательщик, через каждого последующего потребителя, падающего в конце цепочки на конечных потребителей товара (работы, услуги) – население. Очень

важное значение придается выделению добавленной стоимости на каждом этапе реализации:

- цена товара четко ограничена, что заставляет производителя снижать издержки производства;

- осуществляя расчеты по налогу государство получает информацию о темпах оборачиваемости промышленного и торгового капитала, чем облегчает решение задач макроэкономического программирования;

- государство получает доходы до того, как товар будет реализован населению, являющемуся единственным и конечным плательщиком НДС⁷.

Благодаря НДС государство имеет возможность получить доход на каждом этапе реализации, что позволяет обеспечивать бюджет стабильным поступлением доходов. Исходя из политических и экономических соображений, многие государства устанавливают несколько ставок налога. Пониженные уместно применять к товарам продовольственного назначения и к медицинским услугам, повышенные распространяются на предметы роскоши.

Помимо этого, есть широкий спектр товаров, для которых ставка процента по НДС равна нулю. К таким товарам относятся экспортируемые товары (работы, услуги).

Введение НДС на территории государства является обязательным условием для стран, желающих вступить в ЕС. НДС эффективнее налога с продаж в розничной торговле, если необходимо создать льготные условия налогообложения для отдельных товаров и услуг. НДС позволяет добиться существенного увеличения поступления в бюджет государства в сравнении с другими налогами.

В России до 2001 г. основанием для взимания НДС являлся закон от 6 декабря 1991 г. №1992-1 «О налоге на добавленную стоимость», а с 1

⁷ Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс. – Киев: «Ника-Центр», «Эльга», 2013. с. 478. – с. 278.

января 2001 г. основанием для его взимания стала глава 21 Налогового кодекса. Согласно ст. 143 НК РФ, уплачивать НДС обязаны организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, которые перемещают товары через таможенную территорию РФ⁸.

Помимо этого, в ст. 145 НК РФ предоставлено право организации и индивидуальному предпринимателю получить освобождение от обязанности по уплате НДС, если за три предшествующих месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) данных предприятий или индивидуальных предпринимателей, не учитывая сумму налога не превышала в совокупности два миллиона рублей.

Освобождение не предоставляется предприятиям и индивидуальным предпринимателям, которые реализуют подакцизные товары и ввозят товары на таможенную территорию РФ.

Право на получение освобождения от уплаты налога предоставляется на календарный год в уведомительном порядке. Если в течение периода, в котором организация или индивидуальный предприниматель пользовались правом на освобождение, сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) за минусом налога за три последовательных месяца превышала два миллиона рублей или если налогоплательщик с 1-го числа месяца, в котором отмечено превышение, или если осуществлялась реализация подакцизных товаров, до окончания периода утрачивают право на освобождение.

Лица, которые используют право на освобождение, обязаны предоставлять соответствующее уведомление в письменном виде и документы, которые могут являться подтверждением права на освобождение, в налоговые органы по месту учета. Такими документами могут являться:

- выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации);

⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая).

- выписка из книги продаж;
- выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);
- копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур⁹.

Организации и индивидуальные предприниматели, которые перешли с УСН на общий режим налогообложения, в качестве документа, подтверждающего право на освобождение, предъявляют выписку из книги учета доходов и расходов.

Уведомление и документы необходимо предоставить не позднее, чем 20-го числа месяца, с которого организация или индивидуальный предприниматель желает начать пользоваться правом на освобождение. Если организация или индивидуальный предприниматель направили в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (или о продлении срока освобождения), не имеют права отказаться от этого освобождения пока не истечет календарный год, кроме случаев, когда право на освобождение утратится согласно основаниям, которые установлены в НК РФ¹⁰.

После того, как истечет календарный год, не позднее 20-го числа следующего месяца организация или индивидуальный предприниматель, которые пользовались правом на освобождение должны предоставить в налоговые органы следующие документы:

- документы, которые подтвердят, что в течение указанного периода времени сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) за минусом налога за каждый квартал в совокупности не превышала двух миллионов рублей;

⁹ Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс. – Киев: «Ника-Центр», «Эльга», 2013. с. 478. – с. 357.

¹⁰ Бойцов Г.В., Долгова М.Н., Бойцова Г.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса. М., 2014. с. 125. – с. 88.

- уведомление о продлении пользования правом на освобождение в следующем календарном году или об отказе от пользования данным правом.

Сумма налога за месяц, в котором отмечено превышение, о котором говорилось ранее, либо в котором реализовались подакцизные товары и (или) подакцизное минеральное сырье, должны быть восстановлены и уплачены в бюджет в установленном порядке.

Предприятия (или предприниматели), которые получили право на освобождение от уплаты НДС, должны включать НДС по входящим счетам-фактурам в свои затраты, т.е. они не могут предъявить суммы входящего НДС к вычету¹¹.

В качестве объекта обложения НДС принимаются операции, в ходе которых реализуются товары (работы, услуги) на территории РФ, и необходимо иметь представление об условиях, при которых в качестве места реализации принимается РФ (табл. 1.1).

Таблица 1.1. Место реализации товаров (работ, услуг)

Товары	Работы (услуги)
Нахождение не территории РФ (не отгружаются и не транспортируются)	Место нахождения недвижимого имущества, если работы (услуги) связаны непосредственно с этим имуществом. К таким работам (услугам) относятся: строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде.
В момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ	Место фактического осуществления работ (услуг), если они связаны с движимым имуществом.
	Место фактического оказания услуг, если услуги относятся к сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта.
	Место экономической деятельности покупателя услуг.

¹¹ Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2010. с. 128. – с. 72.

Перечень конкретных условий, которые позволяют получить право на освобождение от уплаты НДС по отдельным операциям достаточно широк и весьма конкретизирован относительно соответствующих товаров (работ, услуг), а их исчерпывающий перечень приводится в ст. 149 НК РФ. В частности, в этот список включены:

- банковские операции, за исключением операций по инкассации;
- реализация монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных монет);
- медицинские услуги, оказываемые медицинскими организациями для населения, за исключением косметических, ветеринарных, санитарно-эпидемиологических услуг (кроме финансируемых из бюджета).

Момент определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) — дата, на которую налоговая база признается сформированной, для того чтобы исчислить и уплатить с нее налог.

Моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав¹².

Для ряда операций существует специфика, позволяющая определить момент определения налоговой базы (табл.1.2):

¹² Адамов Н.А. Организация бухгалтерского учета и пути создания системы дебиторской задолженности// Журнал Все для бухгалтера, 2010. №10. – с. 45-56.

Таблица 1.2. Специфика определения момента определения налоговой базы

Момент определения налоговой базы	Случаи, когда применяется данный порядок
День отгрузки (передачи товара)	В случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности приравнивается к его отгрузке (реализации)
День реализации складского свидетельства	Реализация налогоплательщиком товаров, переданных им на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства
День уступки денежного требования или день прекращения соответствующего обязательства, в случаях, предусмотренных п. 3 и 4 ст. 155 НК РФ — как день уступки (последующей уступки) требования или день исполнения обязательства должником, а в случае, предусмотренном п. 5 ст. 155 НК РФ, — как день передачи имущественных прав	Передача имущественных прав в случае, предусмотренном п. 2 ст. 155 НК РФ (уступка новым кредитором, получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению.
Последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ	Реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных пп. 1-3, 8 и 9 п. 1 ст. 164 НК РФ
Последнее число каждого налогового периода.	Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления
День совершения передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг)	Передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд

База налогообложения по НДС налогоплательщики рассчитывают самостоятельно. Базу налогообложения налогоплательщик определяет в зависимости от того, какие особенности характерны для процесса реализации товаров (работ, услуг), которые произведены налогоплательщиком или приобретены им на стороне.

Применение налогоплательщиками в ходе реализации (передачи, выполнения, оказания для собственных нужд) товаров (работ, услуг) различных ставок налогообложения необходимо определять базу налогообложения отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), которые облагаются по разным ставкам. Если применяется одинаковая

ставка налога, то база налогообложения должна определяться суммарно по всем видам операций, которые облагаются по данной ставке¹³.

База налогообложения в процессе реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), должна исчисляться на основании цен, которые определяются соответственно со ст. 40 НК РФ, учитывая акцизы (для товаров, являющихся подакцизными), но без включения в них НДС.

Когда налогоплательщик получает оплату, или частичную оплату в счет поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), то база налогообложения должна быть определена на основании суммы, которую получил налогоплательщик с обязательным учетом налога.

Базовой ставкой для исчисления НДС является ставка составляющая 18%. Ставка в 10% является льготной и применяется по отдельным продовольственным товарам (кроме деликатесов), товарам для детей, периодическим печатным изданиям и книжной продукции, которая связана с образованием, наукой и культурой, лекарственными средствами и изделиями медицинского назначения¹⁴.

Также Налоговый кодекс предусматривает ставку в 0%, которая применяется при реализации:

- товаров, которые были вывезены в экспортном режиме, товаров, которые были помещены под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии, что в налоговые органы предоставлены соответствующие документы, а также работ (услуг), которые непосредственно связаны с процессом их производства и реализации;

- работ (услуг), которые непосредственно связаны с процессом перевозки и транспортировки товаров, которые помещены под таможенный режим международного таможенного транзита;

¹³ Адамов Н.А. Бухгалтерский учет в организации. – 3-е изд., М.: Питер, 2010. с. 125. – с. 64.

¹⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая и вторая).

- услуг, связанных с перевозкой пассажиров и багажа при условии, что либо пункт отправления, либо пункт назначения находятся вне пределов Российской Федерации, если оформляются перевозки на основании перевозочных документов единого международного образца;
- товаров (работ, услуг), связанных с космической деятельностью;
- товаров (работ, услуг), которые предназначены для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного использования дипломатическим или административно-техническим персоналом данных представительств, в т.ч. членов их семей, которые проживают вместе с ними, при условии аналогичного порядка, установленного законодательством конкретного иностранного государства, или если норма такого рода предусмотрена в международном договоре России¹⁵.

Чтобы обосновать применение ставки в 0% относительно товаров (работ, услуг), отправляемых на экспорт и налоговых вычетов, на налогоплательщиков возложена обязанность по предоставлению в налоговые органы установленных документов (ст. 165 НК РФ).

Сумму налога определяет налогоплательщик в виде произведения соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, а если учет ведется отдельно, то в виде суммы налога, которая получена через сложение сумм налогов, которые исчисляются отдельно, в виде соответствующих налоговым ставкам процентных долей соответствующих налоговых баз¹⁶.

За налогоплательщиком всегда сохраняется право снизить общую сумму налога через применение налоговых вычетов.

Вычетам подлежат суммы налога, которые были предъявлены налогоплательщику, когда он приобретал товары (работы, услуги).

¹⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая и вторая).

¹⁶ Алле М. Условия эффективности в экономике/ Пер. с франц. Л.Б. Азимова, А.В. Беянина, И.А. Егорова, Н.М. Калмыковой. М.: Наука для общества, 2011. с. 456. – с. 395.

Основанием для произведения налоговых вычетов являются счета-фактуры.

Общую сумму налога необходимо исчислять по итогам каждого налогового периода по отношению ко всем операциям, которые признаны объектами налогообложения, момент определения налоговой базы по которым входит в соответствующий налоговый период¹⁷.

Налоговый период по НДС равен кварталу.

Уплату налога по операциям, которые признаны объектами налогообложения на территории РФ, необходимо производить по результатам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товара (выполнения работ, в т.ч. для собственных нужд, оказания услуг) за истекший налоговый период, в равных долях, не позднее чем 20-го числа каждого из трех месяцев, которые следуют за истекшим налоговым периодом.

Если товары ввозятся на таможенную территорию РФ, то сумму налога необходимо уплачивать в соответствии с таможенным законодательством.

Сумма налога, которая подлежит уплате в бюджет по операциям, связанным с реализацией (передачей, выполнением, оказанием для собственных нужд товара (работы, услуги) на территории РФ, должна быть уплачена по месту учета налогоплательщика в налоговых органах¹⁸.

Налоговые агенты (предприятия и индивидуальные предприниматели) должны производить уплату сумму налога по месту своего нахождения.

В случае, если реализуются работы (услуги) на территории РФ, налогоплательщики – иностранные лица, которые не зарегистрированы на

¹⁷ Андреева М.В. Действие налогового законодательства во времени/ Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2012. с. 52. – с. 33.

¹⁸ Аристархова, Маргарита Константиновна. Теория и практика налогообложения [Текст]: учебное пособие. Уфа: Уфимский гос. авиационный технический ун-т, 2010.

учет в налоговых органах как налогоплательщики, уплату налога производят налоговые агенты одновременно с выплатами (перечислениями) денежных средств такими налогоплательщиками¹⁹.

Банк, который обслуживает налогового агента не имеет права принимать от налогоплательщика платежное поручение на перевод денежных средств, если налоговый агент не предоставил в банк поручения на уплату налога с того счета, который открыт в этом банке, при условии, что денежных средств достаточно для того, чтобы уплатить всю сумму налога.

Налогоплательщики (налоговые агенты) должны предоставлять в налоговые органы по месту своего учета налоговую декларацию по НДС не позднее, чем 20 числа месяца, который следует за истекшим налоговым периодом.

1.2. Особенности администрирования НДС

Экономическое содержание НДС как вида универсального налога, лишенного кумулятивного эффекта, проявляется через конкретные методы его исчисления. К настоящему времени экономической наукой разработано четыре метода расчета НДС: прямой аддитивный или бухгалтерский; косвенный аддитивный метод, метод прямого вычитания, метод косвенного вычитания.

Интересным представляется вопрос о практической целесообразности применения каждого из четырех методов. В настоящее время в среде российских экономистов высказываются пожелания относительно целесообразности перехода к балансовому методу

¹⁹ Брызгалин А.В. и др. Актуальные вопросы налогового гражданского и корпоративного права// Налоги и финансовое право. 2014, с. 142. – с. 78.

исчисления добавленной стоимости. При данном методе НДС исчисляется в виде доли от предварительно рассчитанной величины добавленной стоимости. Сторонники данной позиции считают, что балансовый метод позволит избежать злоупотреблений со стороны налогоплательщиков, так как большинство «налоговых схем» строится на использовании механизма налоговых вычетов по НДС. Угрюмова А.В. выдвинула гипотезу, что прямое исчисление добавленной стоимости на основе данных бухгалтерского баланса не станет эффективным методом решения реально существующих проблем в практике исчисления НДС, а лишь породит новые проблемы²⁰.

При использовании аддитивных методов расчета при исчислении НДС будут применяться показатели бухгалтерской, а не экономической прибыли. Замена экономической прибыли на бухгалтерскую приведет к определенному искажению величины добавленной стоимости. Кроме того, каждый налогоплательщик формирует бухгалтерскую прибыль самостоятельно на основе данных бухгалтерских регистров. Данное обстоятельство дает возможность налогоплательщику в определенных случаях влиять на формирование показателя бухгалтерской прибыли. В результате вместо упрощения контроля правильности исчисления НДС возникнут новые проблемы в другом звене механизма исчисления НДС. Таким образом, показатель прибыли является достаточно сложным объектом для налогового контроля. Это обстоятельство является одной из причин того, что в налоговых системах развивающихся стран прямые личные налоги уходят на второй план по сравнению с косвенными налогами. Следует также обратить внимание на то, что использование аддитивных методов расчета не позволит использовать дифференцированные ставки НДС, что уменьшит регулирующее

²⁰ Гаврилов, А.Т. Налоговый кодекс Российской Федерации: новшества, повлекшие изменения в 2012 году [Текст]. Москва: Библиотечка «Российской газеты», 2012.

воздействие данного налога на экономические и социальные процессы в обществе. Плохо адаптирован к использованию дифференцированной ставки НДС и третий метод исчисления «метод прямого вычитания».

Многообразие и сложность современных хозяйственных операций, определенные временные колебания экономических показателей у хозяйствующих субъектов делают чрезвычайно трудоемким прямое исчисление добавленной стоимости. Трудоемким становится не только исчисление сумм НДС, но и контроль со стороны налоговых органов. Поэтому использование первых двух методов исчисления НДС плохо сочетается с таким принципом налогообложения, как принцип экономии²¹.

Доказано, что в современной российской практике налогообложения целесообразно использовать именно метод косвенного вычитания. Данный метод расчета не требует больших трудозатрат на определение собственно добавленной стоимости, так как налоговая ставка применяется не к добавленной стоимости, а к ее отдельным компонентам (затратам на производство и стоимости произведенной продукции). Налоговая ставка применяется к доходу, полученному от каждой непосредственной экономической сделки, что дает преимущества технического и юридического характера. Метод косвенного вычитания при расчете НДС позволяет использовать счета-фактуры, которые дают возможность налоговым органам получить информацию для контроля за движением товаров. Данный метод также позволяет успешно использовать дифференцированные ставки НДС, что имеет важное значение для осуществления экономической и социальной политики государства. Таким образом, четвертый метод расчета наиболее экономически обоснован и удобен. Налоговые обязательства могут рассчитываться еженедельно, ежемесячно, ежеквартально или ежегодно. Этот метод позволяет

²¹ Горский И.В. Налоги в рыночной экономике. М.: Анкил, 2013.

использовать широкую налоговую базу за счет охвата всего ассортимента товаров.

С 2015 года введено расширенное декларирование НДС, что позволило налоговым органам выстраивать полные цепочки взаимодействия контрагентов, определять конечных выгодоприобретателей и фактических организаторов схем движения товара через «технические» компании.

Если контрагент не отразил счет-фактуру в декларации, который указан в вашей книге покупок или вовсе не представил декларацию по НДС, то это повод проверить реальность хозяйственной операции. При подтверждении факта сделки претензии будут предъявлены контрагенту, а при установлении фиктивности операции - к самому налогоплательщику.

Также он рассказал, как в тех или иных ситуациях необходимо реагировать компании после получения требования о представлении пояснений. Требование формируется автоматически в программном комплексе «АСК НДС-2». Он также подробно остановился на основных ошибках, которые допускают налогоплательщики при заполнении декларации по НДС.

С 2016 года подтверждение «нулевой» ставки по НДС значительно упростилось. Теперь экспортер вместо копий таможенных деклараций и товаросопроводительных документов вправе представить реестры в электронной форме, которые содержат сведения из таких документов. Проверяются представленные реестры путем их сопоставления с данными, поступающими в налоговые органы от ФТС России.

Прогрессивность и экономическая ценность НДС очевидны - суммы НДС, взимаемые на каждой стадии производственного цикла продукта, в большей (чем налог с оборота) степени соответствуют той экономической роли, которую при этом играет собственно налогоплательщик. С 1967 года НДС был утвержден в качестве основного для стран-членов ЕС. Введение

НДС является одним из обязательных условий для вступления в ЕС. НДС применяется в 135 странах мира, то есть очень популярен среди неблагополучных и развивающихся стран²².

Не обошел этот налог и нашу страну. В соответствии с Законом РСФСР от 6 декабря 1991 года № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» взимание НДС на территории России началось с 1 января 1992 года.

Таким образом, в 2017 году российскому НДС исполнится 25 лет, и все это время он является одним из бюджетообразующих налогов.

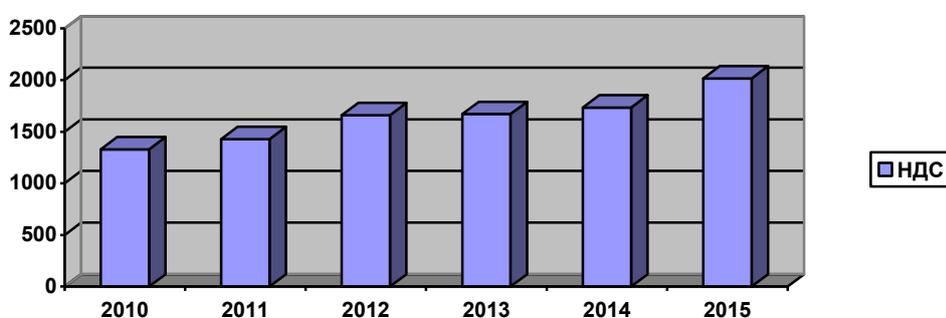


Рисунок 1. Динамика поступлений НДС в бюджет

Поступление НДС в бюджетную систему Российской Федерации в 2010-2015 годах²³.

Однако этот налог по-прежнему является одним из самых сложных, запутанных и конфликтных налогов в налоговой системе России. Об этом свидетельствует и судебно-арбитражная практика по налоговым спорам, где рассмотрение конфликтов, связанных с исчислением и уплатой НДС составляют большинство²⁴.

Среди причин, которые побудили чиновников различных ведомств задуматься о реформировании НДС, на одном из первых мест находится

²² Бойкова М.П., Бухарева А.Ю., Анохина Е.В. Строительство: учет и налогообложение. – М, СПб: «Вершина», 2013. с. 478. – с. 238.

²³ Аврова И.А. Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. – М.: ИндексМедиа, 2010. – с. 561.

²⁴ Федеральный закон от 20.04.2014 №81-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

фактическое положение дел со сбором этого налога. Статистические данные свидетельствуют, что здесь не все благополучно.

Во-первых, общий сбор НДС очень важен для формирования доходной части государственного бюджета. Как известно, НДС относится к небольшому числу тех налогов, поступления которых в бюджет являются наиболее значительными.

Во-вторых, НДС является единственным налогом, большие суммы которого не только поступают, но и возвращаются из бюджета налогоплательщикам. Причем за последние годы проявилась тенденция к сокращению разницы между поступившими и возвращенными суммами.

НДС имеет ряд недостатков. Прежде всего, отметим, что уровень собираемости этого налога не превышает 60-80%.

Недобросовестные возмещения НДС при помощи различных схем приносят колоссальный ущерб бюджету. Огромное количество схем ухода от налогообложения, сложность администрирования налога и пробелы в законодательстве помогают недобросовестным предпринимателям проводить операции по незаконному возмещению НДС.

Пока нет удовлетворительных по точности оценок размера недополучения НДС. По словам заместителя министра финансов С.Д. Шаталова, в течение года из-за различных схем и махинаций, например из-за воровства из бюджета с использованием фирм-однодневок, бюджет теряет до 700 млрд. руб.²⁵ И невозможность таких точных оценок тоже можно отнести к недостаткам НДС.

Схема, которая используется мошенниками носит международный характер и нередко применяется и в России. Она носит название «карусельная». Суть ее в том, что недобросовестные предприниматели импортируют высокотехнологичные товары, а затем продают их с

²⁵ Бойкова М.П., Бухарева А.Ю., Анохина Е.В. Строительство: учет и налогообложение. – М, СПб: «Вершина», 2013. с. 478.

наценкой в размере ставки НДС и присваивают разницу. НДС в бюджет при этом не перечисляется. Подобные схемы ухода от налогообложения проводятся через большое число компаний, что затрудняет расследование таких махинаций.

Налогом недовольны и предприниматели. В первую очередь бизнесменов не устраивают постоянные отказы в возмещении налога при экспорте продукции. Как неоднократно отмечали представители различных предприятий, налоговые органы практически никогда не укладываются в отведенный для возмещения НДС срок. Более того, как утверждают предприниматели, в большинстве случаев возмещения НДС удается добиться только через суд.

Нередко налоговые инспектора возбуждают заведомо проигрышные дела, связанные с возмещением НДС. Втянутым в такие дела организациям приходится долго ожидать возмещения НДС. По оценкам некоторых предпринимателей, возврата налога приходится ждать по 9-12 месяцев. Это отвлекает из оборота компании значительные средства.

Неоправданно высоки административные издержки, которые несут предприниматели при возмещении налога. Это приводит в конечном счете к увеличению стоимости продукции или оказываемых услуг. Себестоимость товаров и услуг увеличивается от расходов на оформление документов, оплату работы бухгалтеров, занимающихся на некоторых крупных предприятиях лишь вопросами начисления, уплаты и возврата НДС. Такие затраты в масштабах страны пока, к сожалению, никто не подсчитывал²⁶.

Можно сделать вывод, что издержки и бизнеса, и государства, связанные с администрированием НДС, крайне высоки.

²⁶ Азримян А.Н. Большой экономический словарь. – 6-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2010. – с. 512.

В качестве точечных мер, направленных на решение проблемы эффективного администрирования НДС, можно выделить:

- введение единой ставки налога;
- упорядочение и упрощение получения возмещения НДС при применении нулевой ставки;
- сокращение перечня освобождений до «стандартных» освобождений по ОЭСР (общественные и квазиобщественные блага входят в перечень стандартных освобождений);
- переход к методу начисления при установлении момента определения налоговой базы НДС для импортных операций;
- повышение нейтральности НДС посредством разрешения плательщикам, применяющим специальные налоговые режимы;
- участвовать в создании нейтрального порядка налогообложения НДС при совершении операций для собственных нужд;
- формирование прозрачного налогового законодательства по НДС при осуществлении электронной торговли и др.

ГЛАВА 2. КЛАССИФИКАЦИЯ И КВАЛИФИКАЦИЯ ПРОТИВОРЕЧИЙ В СИСТЕМЕ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НДС

2.1. Особенности контроль-надзорной деятельности полноты и своевременной уплаты НДС

Говоря о налоговом контроле, чаще всего имеется в виду деятельность уполномоченных органов, призванная обеспечивать соблюдение налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства в сфере налогообложения в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ.

Налоговый контроль проводят должностные лица, находящиеся на службе в налоговых органах в рамках своей компетенции путем проведения налоговых проверок, получения объяснений от налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, которые используются для получения дохода (прибыли), а также в иных формах, которые предусмотрены в НК РФ²⁷.

Налоговый контроль в РФ могут осуществлять следующие органы:

- 1) налоговые органы;
- 2) таможенные органы;
- 3) органы внутренних дел.

Согласно ст. 82 НК РФ налоговый контроль допустимо производить в рамках своей компетенции через:

- 1) проведение налоговых проверок,
- 2) получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора,

²⁷ Налоги. Учебник для ВУЗов// Под ред. Д.Г. Черняка.М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

- 3) проверку данных учета и отчетности,
- 4) осмотр помещений и территорий, которые используются для получения дохода (прибыли),
- 5) иные формы, которые предусматривает НК РФ²⁸.

Налоговые, таможенные органы и органы внутренних дел и следственные органы в порядке, который определяется по соглашению сторон, должны информировать друг друга о нарушениях налогового законодательства и налоговых преступлениях, о том, какие меры пресечения были избраны, а также производят обмен информацией, которая может потребоваться при исполнении возложенных на них задач.

При осуществлении налогового контроля не допустимо собирать, хранить, использовать и распространять информацию о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), которая получена в нарушение положений Конституции РФ, НК РФ, федерального законодательства, а также в нарушение принципа сохранности информации, которая составляет профессиональную тайну иных лиц (адвокатская тайна, аудиторская тайна)²⁹.

При проведении проверки налоговыми органами, они должны проконтролировать:

- насколько полно определяет налогоплательщик базу по НДС;
- насколько правильно применяются налоговые вычеты.

И полноту определения организацией - плательщиком НДС налоговой базы по данному налогу, и правильность применения налоговых вычетов налоговые органы проверяют путем сопоставления сведений бухгалтерского и налогового учета. Здесь хотелось бы отметить, что, безусловно, у каждого проверяющего есть своя методика проверки

²⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая).

²⁹ Князев В.Г., Пансков В.Г. Налоговая система России. Учебное пособие. М.: Российская экономическая академия, 2012.

правильности исчисления и уплаты данного налога, тем не менее имеются общие аспекты проведения проверки НДС³⁰.

Следует заметить, что в настоящее время основным документом, регламентирующим порядок осуществления налоговых проверок, является НК РФ. Несмотря на то что документ неоднократно подвергался изменениям и дополнениям, он по-прежнему не лишен спорных моментов, осложняющих проведение мероприятий по налоговому контролю.

Предварительная оценка начинается с общего анализа элементов налогообложения и определения факторов, влияющих на налоговые показатели. Так, особому изучению подлежат операции, освобождаемые от налогообложения, а также документы, подтверждающие право организации на освобождение от уплаты налога или применение налоговых вычетов³¹.

Действующее налоговое законодательство определяет условия, выполнение которых необходимо для предъявления НДС к вычету:

- наличие счета-фактуры поставщика на приобретенный товар;
- принятие к учету приобретенного товара;
- осуществление в соответствующем налоговом периоде налогооблагаемых операций.

Далее контролирующие органы устанавливают, какие формы расчетов с поставщиками применяются в организации: безналичные или наличные. Затем составляется список постоянных поставщиков. Одновременно проверяются проводки по счетам расчетов с поставщиками, поскольку налогоплательщики, уклоняясь от уплаты НДС, могут оформлять различные счета-фактуры для покупателя и продавца, а также осуществлять фиктивные сделки по закупке товаров с целью незаконного возмещения из бюджета НДС. При проведении проверки проверяющие

³⁰ Логвина А. Вопросы налогового законодательства// Экономист, №2 – 2010.

³¹ Постатейный комментарий. Налоговый кодекс РФ, часть первая/ Под ред. проф. В.И. Слома. М., 2010. – с. 13.

отслеживают данные по цепочке: накладная - приходный документ организации - счет-фактура - журнал учета полученных счетов-фактур³².

Проверка налоговой базы осуществляется по следующим этапам.

Проверка ведения журнала учета выставленных счетов-фактур и книги продаж, своевременности выставления и правильности оформления счетов-фактур. Счет-фактура - это форма бухгалтерской отчетности за проданный товар, которую заполняет продавец товара для отчета перед налоговыми органами, может также использоваться покупателем в налоговых органах для уменьшения налога. Здесь налоговые органы проверяют соблюдение налогоплательщиками Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 №1137 (ред. от 29.11.2014) (далее - Постановление №1137). В соответствии с данным постановлением журнал учета выставленных счетов-фактур должен быть прошнурован, его листы пронумерованы. В нем должны быть зарегистрированы все счета-фактуры, выставленные налогоплательщиком покупателям товаров (работ, услуг). К журналу должны быть приложены вторые экземпляры счетов-фактур. Помимо журнала регистрации счетов-фактур налогоплательщики ведут книги продаж в соответствии с Постановлением №1137. В книге продаж регистрируются все выписанные счета-фактуры.

При проверке книги продаж внимание обращается также на то:

- производится ли регистрация счетов-фактур, кассовых чеков, бланков строгой отчетности в хронологическом порядке по мере возникновения налогового обязательства;
- составлены ли счета-фактуры при получении денежных средств в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

³² Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. М., 2014. – с. 111.

Счет-фактура должен быть подписан руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом)³³.

Для проверки сопоставимость данных бухгалтерского учета, налоговой отчетности и книги продаж используются:

- учетная политика;
- налоговые декларации за проверяемый период;
- бухгалтерские регистры «Расчеты по налогу на добавленную стоимость», «Расчеты с дебиторами по доходам»;
- главная книга;
- книга продаж.

Для проверки формирования налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) используются сведения из налоговых деклараций, которые сопоставляются с показателями, отраженными в регистрах бухгалтерского учета по счетам «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг», «Расчеты с дебиторами по доходам от реализации активов», «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость». При проверке формирования налоговой базы проверяющие, как правило, используют сведения, указанные налогоплательщиком в разделе 3 декларации «Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2-4 статьи 164 НК РФ», в нем отражаются все сведения о налоговой базе по реализации товаров (работ, услуг). Кроме того, при проверке используются договоры, заключенные с покупателями, акты выполненных работ³⁴.

³³ Экономика налоговой политики/ Пер. с англ. Майкла П. Девере. М.: Фильнь, 2014. – с. 52.

³⁴ Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: практикум, 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2013. – с. 380.

Проверка определения налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), в случае, если производился авансовый платеж. В соответствии со ст. 154 НК РФ при получении налогоплательщиком частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы оплаты с учетом налога. Исключения составляют суммы частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг):

- длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев - при определении налогоплательщиком налоговой базы по мере отгрузки (передачи) таких товаров;

- которые облагаются по налоговой ставке 0% в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ;

- которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения).

Кроме того, при проверке правильности определения налоговой базы по НДС в случае, если организация не использует ставку 10%, проверяется правомерность применения налогоплательщиком данной ставки. Для этого используется лицензия на разрешение осуществления вида деятельности³⁵.

Необходимо также учитывать механизм возврата НДС. Налог на добавленную стоимость относится к категории косвенных налогов. Суть косвенного налогообложения заключается в установлении надбавки к цене реализуемого товара, и в результате этот налог не связан непосредственно с доходами или имуществом налогоплательщика. Фактически бремя уплаты налога вложено на потребителя, который приобретает товары (работы, услуги) по ценам, повышенным на сумму косвенного налога. Налоговый кодекс возлагает юридическую обязанность внесения

³⁵ Налоги и налогообложение. Учебное пособие для ВУЗов// Под рук. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. – М.: ЮНИТИ, 2013.

полученного от потребителя суммы налога в бюджет на хозяйствующий субъект, производящий или реализующий товары (работы, услуги)³⁶.

При этом уплате в бюджет подлежит не вся сумма налога на добавленную стоимость. Согласно статье 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, полученную от реализации, на налоговые вычеты установленные главой 21 НК РФ. Иными словами применительно к статье 173 НК РФ, внесению в бюджет подлежит только разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога, фактически уплаченными поставщикам за материальные ресурсы (работы, услуги), стоимость которых принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организации (в просторечии относимых на издержки обращения).

Кроме того статьей 173 НК РФ предусмотрено если суммы налоговых вычетов т.е. суммы налога уплаченные поставщикам в каком - либо налоговом периоде превысит над суммами НДС полученных от реализации товаров, то такая разница подлежит возмещению налогоплательщику³⁷.

При планировании и проведении контрольных мероприятий в процессе налогового администрирования, а также внедрении системы управления налоговыми рисками важное значение имеет учет специфики содержания налогового отношения. Коренные различия в механизме исчисления и взимания различных видов прямых и косвенных налогов являются причиной специализации работников налоговых органов на проверке определенного вида налога. Особую роль при формировании стратегии налогового контроля играет и значимость налога для обеспечения доходов бюджетной системы³⁸.

³⁶ Нехамкин А.Н. О поэтапном снижении налогов в различных сферах бизнеса. – Налоговый вестник, 2011, №3.

³⁷ Костылева В.А. О налогообложении игорного бизнеса// Кубань-бизнес. – 2010, №42. – с. 5.

³⁸ Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2010. – с. 106-107.

В числе бюджетообразующих налогов Российской Федерации лидирующее место по праву занимает налог на добавленную стоимость (далее — НДС), администрирование которого является одним из самых дискуссионных вопросов проведения налоговой реформы в течение последнего десятилетия. Так, в 2015 г. основная масса администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета обеспечена поступлениями НДС — 49,3%, налогов, сборов и платежей за пользование природными ресурсами — 37%, акцизов — 6,7%, налога на прибыль — 5,7% (рис. 2).

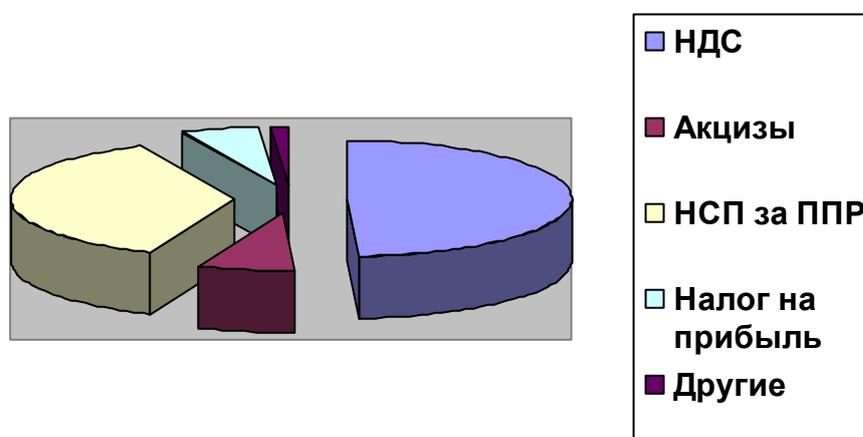


Рис. 2. Структура поступлений, администрируемых ФНС России доходов в федеральный бюджет по видам налогов в 2015 году (в %)

Значение НДС для налогового администрирования определяется также и тем, что уровень фактически уплачиваемого плательщиком НДС выступает своеобразным индикатором налоговой лояльности и (или) успешности бизнеса, что позволяет считать администрирование данного налога приоритетным, определяющим собираемость и иных налоговых платежей, обязательства по которым возникают у конкретного налогоплательщика. Однако, как показывают итоги исполнения консолидированного бюджета РФ, поступления НДС нельзя охарактеризовать как устойчивые. Приведенные данные свидетельствуют

о наличии нескольких тенденций, характеризующих поступление и администрирование НДС. Прежде всего, налицо явное отставание уровня поступлений НДС от динамики роста доходов консолидированного бюджета в абсолютном выражении (табл. 2.1)³⁹.

Таблица 2.1

Анализ динамики поступления НДС в консолидированный бюджет РФ за 2013-2015 гг.

Наименование показателя	Факт			Изменение, +/-		Темп роста, %	
	2013	2014	2015	2014/2013	2015/2014	2014/2013	2015/2014
НДС на товары, реализуемые на территории РФ	1950,2	2181,4	2448,4	+231,2	+267	111,9	112,2
НДС на товары, ввозимые на территорию РФ	1674,1	1750,2	1785,2	+76,1	+35	104,5	101,9
ИТОГО	3624,3	3931,6	4233,6	+307,3	+302	108,5	107,7

По данным ФНС России, в 2015 г. поступления налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, в 2015 г. составили 2448,4 млрд. рублей и по сравнению с 2014 г. выросли на 12%; поступления НДС по товарам, ввозимым на территорию Российской Федерации, составили в 2015 г. 1785,2 млрд. рублей, что на 1,9% больше, чем в 2014 г. Представляется, что рост поступлений налога во многом связан с активизацией налогового контроля и устранением возможностей для незаконной минимизации НДС, в связи с чем особую актуальность имеет совершенствование методического обеспечения налоговых расследований.

³⁹ Эриашвили Н.Д. Налоговый процесс: учебное пособие для студентов высших учебных заведений. – Москва: ЮНИТИ, 2012.

Администрирование НДС играет важную роль в контрольной работе налоговых органов. При этом на практике сформированы следующие критерии риска, определяющие отбор налогоплательщиков для проведения углубленных контрольных мероприятий:

1) единовременное предъявление к вычету суммы налога свыше контрольной суммы (пяти миллионов рублей);

2) систематическое отражение в декларации налоговых вычетов, составляющих более 87% от начисленных сумм налога;

3) наличие хозяйственных отношений с организациями, ранее участвовавшими в схемах необоснованного возмещения НДС (в том числе по экспорту);

4) наличие признаков схемности хозяйственных операций, не имеющих очевидной экономической выгоды, кроме возмещения сумм НДС⁴⁰.

Помимо вышеуказанных критериев, по мнению автора исследования, следует принимать во внимание такие факторы риска налоговых нарушений по НДС, как:

– наличие у налогоплательщика видов деятельности, облагаемых НДС и освобожденных от налога;

– изменение организацией места своей регистрации и предъявление к вычету значительных сумм налога;

– отражение в декларации значительных сумм налога, исчисленных налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления;

– резкое увеличение сумм налога, заявленных в декларации к вычету по сравнению с предыдущими налоговыми периодами;

⁴⁰ Черник Д.Г. Налоги. – М.: Финансы и статистика, 2010.

– перевод организации на уплату единого налога на вмененный доход, на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, а также получение освобождения в соответствии со статьей 145 НК РФ;

– осуществление расчетов с поставщиками без использования денежных средств (в том числе с использованием векселей, посредством товарообменных сделок, зачетом взаимных требований, заключением соглашений об отступном, новации, переводом долга и т.д.)⁴¹.

Указанные обстоятельства необходимо учитывать для планирования мер контрольного воздействия и разработки программы осуществления налогового контроля. Осуществляя налоговое расследование с целью выявления возможных фактов уклонения от уплаты НДС, следует предполагать возможность реализации типичных методов уклонения, среди которых выделяются такие, как сокрытие объекта налогообложения, необоснованное применение льготы и занижение налоговой базы. Для сокрытия оборота, облагаемого НДС, в документах бухгалтерского учета полностью или частично не отражаются финансово-хозяйственные операции, не соблюдается порядок совершения налогооблагаемого оборота, занижается объем (стоимость) реализованной продукции, заключаются фиктивные договоры. Кроме того, в значительном числе случаев при уклонении от уплаты НДС необоснованно, с применением мошеннических схем, используется льгота, предусматривающая возмещение НДС из федерального бюджета по экспортируемым товарам (работам, услугам)⁴².

По одной из типичных схем товар реализуется зарубежному партнеру по цене ниже закупочной. Разница составляет сумму входного НДС, уплаченного поставщику. Экспортер заключает экспортную сделку,

⁴¹ Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный)/ А.Н. Козырин [и др.]; под ред. А.Н. Козырина. – М., 2010. – с. 4-5.

⁴² Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2015. – с. 451.

имея пакет документов, подтверждающих факт экспорта, и на законных основаниях получает возмещение входного НДС. При этом поставщик не уплачивает в бюджет НДС, полученный от экспортера.

По другой схеме в целях возмещения из бюджета большей суммы НДС необоснованно завышается сумма, уплачиваемая поставщику экспортером. Поставщик (подставное лицо, контролируемое экспортером) не уплачивает указанные суммы в бюджет и после двух-трех сделок исчезает.

Третья типичная схема незаконного возмещения строится на бартере (товары на экспорт в обмен на работы или услуги). Валютная выручка остается за рубежом в обмен на фиктивный акт сдачи-приемки работ и услуг. Приобретается право на возмещение НДС, происходит зачет сумм, подлежащих возмещению. Суммы, подлежащие уплате, налоги в бюджет фактически не поступают⁴³.

Косвенными признаками незаконных схем считаются следующие события: открытие участниками сделок расчетных счетов в одном банке и проведение расчетных операций в течение одного операционного дня, что связано с отсутствием денежных средств на расчетных счетах участников сделок. Также возможно участие в незаконных схемах возмещения НДС банковских учреждений. При этом валютная выручка экспортеров фактически на счета в банки не поступает, движение денежных средств имеет замкнутый цикл между участниками экспортных сделок по их расчетным счетам в одном банке, а сами денежные средства заимствуются посредством выдачи займов, векселей и т. д. Что касается иностранных покупателей экспортируемых товаров, то их основная часть представлена оффшорными компаниями, зарегистрированными в зонах льготного налогообложения⁴⁴.

⁴³ Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: Учебник. – М., 2010. – с. 130-131.

⁴⁴ Ильин А.В. Современное российское законодательство о налогах и сборах// Финансы, 2013. - №7, с.21.

Необходимо отметить, что существующие методы налогового администрирования не позволяют в полном объеме проконтролировать (обеспечить) уплату НДС на всех стадиях производства экспортируемого товара. Поэтому, принимая решение по конкретному экспортеру, государство сталкивается с риском возместить то, что не было предварительно уплачено, т. е. потерять бюджетные средства. Самой острой проблемой для налоговых органов являются фирмы-однодневки. Это наиболее криминализованная часть той категории организаций, которые не представляют в налоговые органы отчетности или представляют нулевые балансы. Значительная их часть открывается по фиктивным или утраченным документам, в оффшорных зонах или в странах ближнего зарубежья. Делается это для отвлечения внимания от основных коммерческих структур, действующих в России, отмывания «грязных денег», скупки недвижимости, мошенничества на рынке жилья, реализации несертифицированного продовольствия и иных, в том числе подакцизных, товаров для другой незаконной предпринимательской деятельности, обналичивания денег, перекачки средств за границу и реализации всевозможных криминальных сделок. Общественная опасность этих организаций состоит в том, что их деятельность лежит в основе абсолютного большинства всех применяемых налогоплательщиками схем уклонения от уплаты налогов, в частности схем незаконного возмещения НДС из федерального бюджета. Значительная часть такого рода организаций являются «спящими» компаниями, которые до поры до времени никак себя не проявляют, но в любой момент готовы стать участниками финансовых схем и, проведя, как правило, одну или две хозяйственные операции, бесследно исчезают, создавая значительные трудности налоговым органам в их розыске и выявлении схем, связанных с их использованием⁴⁵.

⁴⁵ Кузнеценкова В.Е. Налоговый правотворческий процесс в системе юридических категорий// Журнал российского права. – 2010. №1. – с. 5-13.

Проведение налоговых расследований основано на проверке правильности расчетов по НДС, которая строится в определенной последовательности. На первом этапе производится проверка сопоставимости данных налоговой отчетности, бухгалтерского учета и книги продаж. При наличии отклонений между данными бухгалтерского учета, отчетности и книги продаж следует проанализировать ситуацию, выявить причины отклонений и сделать соответствующие выводы. Наиболее распространенными причинами отклонений являются⁴⁶:

- Внесение в бухгалтерский учет текущего отчетного периода исправлений за предыдущие отчетные периоды. При этом необходимо сопоставить исправительные проводки в бухгалтерском учете с декларацией за тот отчетный период, в котором допущены нарушения и за который внесены исправления в текущем отчетном периоде. Налоговым нарушением является непредставление налогоплательщиком уточненного расчета за налоговый период, в котором совершена ошибка, либо представление уточненного расчета на сумму разницы (ошибки). При обнаружении ошибок в поданных за предшествующие периоды декларациях по налогу на добавленную стоимость в налоговые органы должен представляться новый (полный) уточненный налоговый расчет за те налоговые периоды, в которых были допущены ошибки⁴⁷;

- Наличие сумм НДС, уплаченного налогоплательщиком по принятым к учету товарам (работам, услугам), в т.ч. основным средствам и нематериальным активам, включенного ранее в налоговые вычеты и подлежащего восстановлению в случае использования в не облагаемых НДС операциях. При этом в декларации эти суммы уменьшают налоговые вычеты и в книгу продаж не включаются. Таким образом, данные учета, отчетности и книги продаж не будут сопоставимы.

⁴⁶ Петров А.В. Налоговый учет: учебник. – М.: Бератор-Пблишинг. 2011. – с. 183.

⁴⁷ Там же

Второй этап налогового расследования основан на проверке полноты и обоснованности формирования показателя налоговой базы, которая в общем случае определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации. Правильность формирования кредитовых оборотов по начислению НДС в бухгалтерском учете по счету 68/НДС «Расчеты с бюджетом/субсчет «НДС»» проверяется путем анализа проведенных в отчетном периоде сделок по реализации продукции (работ, услуг), прочего имущества (кредитовые обороты по балансовым счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы»). По облагаемым оборотам необходимо проверить правильность расчета начисленных к уплате в бюджет сумм НДС с оборотов по реализации⁴⁸;

- если предприятие реализует продукцию (работы, услуги), облагаемую НДС по разным ставкам, а также не облагаемую, то сумма начисленного налога (бухгалтерские записи Дебет 90/3 — Кредит 68/НДС и Дебет 91/2 — Кредит 68/НДС) должна быть равна величине соответствующих оборотов, умноженной на соответствующую ставку. При этом сумма соответствующих оборотов по счетам «90» и «91» (облагаемых по разным ставкам и не облагаемых) должна давать общую сумму оборотов. В случаях, когда вышеназванное равенство не получено, следует проверить, не вызвано ли это спецификой деятельности, влиянием отдельных сделок или спецификой отражения операций в бухгалтерском учете⁴⁹;

- путем анализа следует выявить обороты и начисленный с них НДС, которые дают расхождения, и убедиться в правильности определения подлежащей уплате в бюджет суммы НДС⁵⁰.

⁴⁸ Петров А.В. Налоговый учет: учебник. – М.: Бератор-Пблишинг. 2011. – с. 183.

⁴⁹ Там же

⁵⁰ Там же

Источниками информации для проведения налогового расследования выступают налоговая декларация, в которой подробно детализированы налогооблагаемые объекты, данные аналитического учета налогоплательщика по счетам бухгалтерского учета «90», «91», «62». Проверяющему следует также запросить соответствующие договоры, акты выполненных работ, накладные, счета-фактуры с целью проверки полноты и своевременности определения налогоплательщиком налоговой базы. При проверке необходимо понимать специфику отражения отдельных налоговых баз в учете плательщика. При проверке исчисления НДС по товарообменным (бартерным операциям) следует учитывать, что налоговая база определяется исходя из цен, определяемых в порядке, предусмотренном ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов, без включения НДС. В общем случае для целей налогообложения выручка от реализации имущества по договору мены принимается в сумме, равной цене договора мены. При этом следует обратить внимание на то, что исчисленная таким образом налогооблагаемая база может отличаться от базы, выявившейся на счетах бухгалтерского учета (согласно п. 6.3 ПБУ 9/99), выручка по договорам, предусматривающим оплату не денежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров, полученных организацией. В случае расхождения между ценой, указанной сторонами товарообменной (бартерной) операции, и выручкой, определенной по правилам бухгалтерского учета, в целях налогообложения в соответствии с п. 1 ст. 40 НК РФ принимается первая из указанных величин⁵¹.

В то же время товарообменные сделки включены в перечень сделок, по которым налоговым органам предоставлено право контролировать правильность применения цен (п. 2 ст. 40 НК РФ). Этот момент следует учитывать при установлении цены договора организациям, реализующим имущество по договору мены. В случае, когда примененные сторонами

⁵¹ Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. – М.:214. – с. 111.

сделки цены обмениваемых товаров, работ или услуг отклоняются (в ту или иную сторону) более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров, работ или услуг, налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этих сделок были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги. При этом определять рыночную цену сделки следует с учетом положений ст. 40 НК РФ, в которой даны понятия рыночной цены товара (работы, услуги), идентичных и однородных товаров, установлены правила и указаны методы и способы определения рыночной цены. Следовательно, обязанность корректировать цену товарообменной сделки для целей налогообложения, а также доказывать законность и правильность такой корректировки возложена Кодексом на налоговые органы. Важное место в налоговом расследовании занимает изучение правомерности момента определения налоговой базы, который в общем случае связан либо с реализацией, либо с фактом передачи предмета сделки покупателю либо иным лицам по его поручению⁵².

Передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль является объектом налогообложения по НДС. Налоговому инспектору следует проанализировать обороты по счетам 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 84 «Нераспределенная прибыль», а также 91 «Прочие доходы и расходы» (в части не учитываемой для целей налогообложения прибыли) с целью определения указанного объекта налогообложения⁵³.

⁵² Пансков В.Г. Российская система налогообложения: Проблемы развития. – М., 2011. – с. 33.

⁵³ Маркарян Э.А., Герасименко Г.П., Маркарян С.Э. Финансовый анализ: Учебное пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2010.

Проверка определения налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), взаимосвязывается с проверкой правильности определения суммы налоговых вычетов по авансам, засчитываемым в отчетном периоде. В общем случае налоговая база увеличивается на суммы авансовых и иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг. Не облагаются авансы, полученные в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг):

- в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения);

- в отношении товаров (работ, услуг), местом реализации которых не является территория РФ;

- в отношении авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, облагаемых по налоговой ставке 0%, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев по перечню и в порядке, установленном Правительством РФ⁵⁴.

В ходе проверки также необходимо удостовериться в правомерности применения налогоплательщиком пониженной ставки 10% и льготной ставки 0%. Для этого следует:

- на основании данных деклараций выявить отчетные периоды, в которых налогоплательщиком применялась налоговая ставка 10% или 0%. Сопоставить эти данные с данными книги продаж и бухгалтерского учета;

- используя данные книги продаж, выделить счета-фактуры со ставкой 10% или 0%, на основании которых определить виды продукции и услуг, по которым налогоплательщик применял такие ставки;

⁵⁴ Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2015. – с. 451.

- подтвердить правильность (либо неправомерность) применения пониженной и (или) льготной налоговой ставки в размере⁵⁵.

Особое место в налоговом контроле расчетов по НДС занимает проверка операций по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ. По указанным операциям не подлежат налоговым вычетам суммы НДС, уплаченные поставщикам при выполнении этих работ (оказании услуг). Соответствующие суммы налога относятся на себестоимость работ (услуг) и возмещению из бюджета не подлежат. Для подтверждения места выполнения работ (услуг) следует запросить контракты, заключенные с иностранными или российскими лицами, а также документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг)⁵⁶.

Целью проверки операций, не подлежащих налогообложению, является подтвердить правомерность невключения данных операций в налогооблагаемую базу. При проверке данного вопроса основным источником информации является раздел налоговой декларации, в котором отражаются операции, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения). При этом следует обратить внимание на отдельный учет операций, подлежащих налогообложению и не подлежащих налогообложению. Обязанность налогоплательщика вести отдельный учет таких операций закреплена в п. 4 ст. 149 НК РФ. Наличие отдельного учета позволит выделить в бухгалтерском учете операции, не подлежащие налогообложению. Источником информации могут служить вторые экземпляры счетов-фактур, книга продаж, договоры с покупателями и заказчиками, приложения к договорам (спецификации на отгружаемую продукцию)⁵⁷.

⁵⁵ Кузнеченкова В.Е. Налоговый правотворческий процесс в системе юридических категорий// Журнал российского права. 2011. - №1, с. 5-13.

⁵⁶ Пансков В.Г. Российская система налогообложения: Проблемы развития. – М., 2011. – с. 33.

⁵⁷ Экономика предприятия: Учебник./ Под ред. О.И. Волкова. – М.: ИНФРА-М, 2010. – с. 325.

Следует проверить наличие у налогоплательщиков, совершающих эти операции, наличие соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством РФ, а также соответствие проводимых операций перечню операций, освобождаемых от НДС. На данном этапе проверки следует обратить внимание на то, что не включаются в налоговую базу также суммы авансовых платежей в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения)⁵⁸.

Третий этап налогового расследования включает аналитические процедуры проверки правильности формирования налоговых вычетов. При подтверждении правомерности действий налогоплательщика необходимо оценить сопоставимость данных налогового и бухгалтерского учета, которая включает следующие действия:

- установить наличие журнала учета полученных счетов-фактур, книги покупок;
- уточнить, производится ли сверка налоговых деклараций с данными синтетического учета и налоговыми регистрами (книгой покупок и журналом учета полученных счетов-фактур) должностными лицами в конце отчетного периода;
- сопоставить данные бухгалтерского и налогового учета. Проверка учета сумм НДС по приобретенным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) для целей установления правомерности налоговых вычетов включает в себя установление того, какие товарно-материальные ценности и услуги приобретались за отчетный период, для чего производится анализ оборотов по счетам бухгалтерского учета 07, 08, 10, 20, 26, 44 Кт 60, 76. Налоговый инспектор прослеживает данные по

⁵⁸ Сайт Федеральной Налоговой Службы РФ – <http://www.nalog.ru>

цепочке: «накладная — приходный документ склада — счет-фактура — отражение в журнале учета полученных счетов-фактур — документ на оплату — отражение в книге покупок». В журнале учета должны быть отмечены все полученные счета-фактуры от поставщиков, а в книге покупок регистрируются счета-фактуры, суммы НДС по которым предъявляются к вычету. Дебетовые обороты по счету 19 должны подтверждаться итоговой суммой НДС указанной в журнале учета полученных счетов-фактур⁵⁹.

Кроме того, следует установить список главных поставщиков товаров, порядок поставок и их оплаты. Операции по этим поставкам обычно типовые и могут проверяться выборочно методом прослеживания по нескольким операциям. Больше внимания необходимо уделить документам, выписанным вручную или разовым сделкам. Некорректные или редкие бухгалтерские записи должны рассматриваться более внимательно по существу.

Необходимо проконтролировать, что вычеты заявлены по суммам НДС:

- по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения;
- по товарам (работам, услугам), приобретаемым для перепродажи⁶⁰.

Следует учитывать, что суммы налога подлежат восстановлению и уплате в бюджет по приобретенным товарам (работам, услугам), в т.ч. основным средствам и нематериальным активам, используемым для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения),

⁵⁹ Титова М.В. Налоговые льготы: Автореф. дис. ... канд. юрид. Наук. СПб, 2014. – с. 33.

⁶⁰ Налоговое право: Учебник/ Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2012. – с. 206.

если налогоплательщиком суммы налога были ранее правомерно приняты к вычету.

В ходе проведения проверки порядка учета сумм налога, предъявленного продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим операции как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения, следует проверить правильность отнесения сумм НДС на издержки⁶¹.

Перспективным направлением совершенствования процедуры налоговых расследований является внедрение в практику работы налоговых органов автоматизированных систем их сопровождения. В настоящее время разработки в этой области еще только начинаются, однако в ряде регионов уже накоплен значительный позитивный опыт в этой области. Используемые аналитические программы и межведомственные базы данных позволяют на основе данных налоговой отчетности и учетных регистров организации выявлять сферы возможных налоговых правонарушений, определять потенциальный размер доначислений и, следовательно, концентрировать внимание проверяющих на соответствующих направлениях проведения проверки.

В современных условиях динамичного развития экономики, России необходимы кардинальные меры по исправлению существующей системы администрирования НДС за счет более эффективного контроля за начислением налогоплательщиками сумм НДС⁶².

Использование данной информации будет максимально результативным при создании системы электронной передачи и обработки информации о выписанных и полученных счетах-фактурах. Ведение электронного учета информации о счетах-фактурах с использованием

⁶¹ Нехамкин А.Н. О поэтапном снижении налогов в различных сферах бизнеса. – Налоговый вестник, 2011, №3.

⁶² Красноперова О.А. «Налоговый процесс» на федеральном уровне// Гражданин и право, 2012. - №1, с. 53.

компьютерных технологий и анализ полученных сведений позволит выявлять и предупреждать случаи сокрытия, занижения налоговой базы, незаконного принятия к вычету сумм НДС, уплаченных по фиктивным и поддельным счетам-фактурам без реальной поставки и оплаты товаров (работ, услуг). Система также позволит сформировать по информации из счетов-фактур контрольный экземпляр деклараций по НДС, содержащий оценку налоговых обязательств налогоплательщика исходя из данных налогового органа. Эта информация будет использоваться для проведения проверок. Кроме того, упорядочение документального оформления расчетов по налогу на добавленную стоимость сведет к минимуму заинтересованность недобросовестных налогоплательщиков в «фирмах-однодневках», используемых в схемах по неправомерному возмещению НДС, в которых происходит концентрация основной задолженности по налогам. В результате станет возможным решение основных проблем, заявляемых сегодня бизнес-сообществом. В том числе — сокращение сроков принятия к налоговому вычету сумм НДС по капитальным вложениям, упрощение порядка возмещения НДС по экспортным операциям, исключение из налоговой базы авансовых платежей под предстоящее выполнение экспортных поставок⁶³.

Необходимо кардинальное исправление существующей системы администрирования НДС за счет более эффективного контроля за начислением налогоплательщиками сумм НДС. В соответствии с Налоговым кодексом налогоплательщик обязан составлять счета-фактуры. В счетах-фактурах выделяется сумма НДС, что служит основанием как для принятия предъявляемых к вычету сумм у покупателя, так и для определения обязательства по уплате налога у налогоплательщика. Информация о выставленных и полученных счетах-фактурах позволяет

⁶³ Ковалев А.И., Привалов В.П. Анализ финансового состояния предприятия. – М.: Центр экономики и маркетинга, 2015. – с. 352.

налоговым органам контролировать уплату и возмещение НДС. Эта информация будет использоваться для проведения проверок. Контрольные мероприятия с применением баз данных по счетам-фактурам изменяют качество работы по всем бюджетобразующим налогам, в том числе и по налогу на прибыль, налогу на доходы физических лиц, налогу на имущество.

Альтернативным вариантом контроля за составом выписанных хозяйствующими субъектами счетов-фактур может стать и придание данному документу статуса бланка строгой отчетности с элементами защиты от подделки⁶⁴.

Таким образом, развитие практики применения выборочных налоговых расследований к налогоплательщикам, в деятельности которых присутствуют признаки осуществления операций с высокой степенью риска нарушений налогового законодательства, позволит снизить уровень налоговой нагрузки на добросовестных плательщиков⁶⁵.

2.2. Проблемы или типичные причины налоговых споров в системе налогообложения НДС (наиболее распространенные нарушения, причины конфликтности)

Проблемы совершенствования косвенного налогообложения, и в частности налога на добавленную стоимость, в настоящее время являются чрезвычайно актуальными для Российской Федерации. Начиная с 1992 г., когда в стране впервые был введен НДС, ведутся постоянные споры о целесообразности его взимания, величине ставок и порядке исчисления

⁶⁴ Маркарьян Э.А., Герасименко Г.П., Маркарьян С.Э. Финансовый анализ: Учебное пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2010.

⁶⁵ Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. – М., 2014. – с. 111.

обязательств по налогу, объеме и структуре льгот, порядке взимания НДС при экспорте и импорте товаров и услуг⁶⁶.

Уникальность НДС состоит в том, что в объект налогообложения включены не только объекты, которые облагаются другими налогами, но и сами налоги: ЕСН, налог на имущество, налог на землю, которые также являются частью «Вновь созданной добавленной стоимости».

Налоговая база по НДС на 100% совпадает с налоговой базой других налогов не зависимо от соотношения составляющих (затраты, налоги, прибыль) внутри «Вновь созданной добавленной стоимости».

Механизм налогообложения НДС разделен на две самостоятельные части. Начисление отдельно, вычеты отдельно. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные поставщиками товаров, работ и услуг. В случае если по итогам налогового периода сумма вычетов превышает начисления, то полученная разница подлежит возмещению из бюджета. Т.е. законодательно закреплен механизм возмещения НДС из бюджета. Более того, при реализации товара с убытком в рамках рыночной цены государство обязуется вернуть НДС поставщика, приходящийся на убыток - фактически существует феномен «отрицательной налоговой базы»⁶⁷.

Для контроля собираемости НДС введен в обращение специальный налоговый документ счет-фактура, вместе с регистрами учета: книга покупок и книга продаж.

Основные требования к счету-фактуре установлены п. 5 и п. 6 статьи 169 НК РФ, в том числе наличие «номера платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)». А «расшифровка подписи», как необходимый реквизит счета - фактуры в статье 169 НК РФ

⁶⁶ Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс, - Киев: «Ника-Центр», «Эльга», 2013. – с. 562.

⁶⁷ Бойцов Г.В., Долгова М.Н., Бойцова Г.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса. – М., 2014. – с. 125.

отсутствует, что становится предметом разбирательств, вплоть до Федеральных Арбитражных Судов⁶⁸.

Вся информация в счете-фактуре вторична, потому что счет-фактура составляется на основе первичных документов: накладных, актов, платежных поручений, таможенных деклараций, но непонятным образом при налоговых спорах приобретает самостоятельное значение.

При проведении налоговых проверок в значительном числе случаев допускается формальный подход. В качестве нарушений отражаются только ошибки по заполнению счетов-фактур и не исследуются по существу договорные отношения. В результате счета-фактуры приобретают независимость сначала от экономического основания налогообложения, а потом и от конституционных прав граждан, преследуя виртуальные, произвольные цели налогообложения.

Целесообразность применения счета-фактуры в налоговом законодательстве все чаще ставится под сомнение не только бухгалтерами и руководителями организаций, но и представителями судебной власти. Надо отметить, что, несмотря на все издержки судебной системы, существует рубеж для виртуальных претензий практически непреодолимый - это система Федеральных Арбитражных Судов. Большинство споров по данной тематике на уровне Федеральных Арбитражных Судов решается в пользу налогоплательщиков⁶⁹.

С 2009 года в НК РФ вступают несколько изменений по НДС. Одним из спорных моментов является возможность возмещать НДС, уплаченный в составе авансового платежа. Некоторые эксперты предсказывают, что это нововведение станет большим разочарованием для налогоплательщиков. Вместо того чтобы просто отменить удержание НДС из авансовых сумм, законодатели еще больше затруднили этот процесс.

⁶⁸ Брызгалов А.В. Налоговый кодекс РФ и российское налоговое законодательство: соотношение и взаимодействие// Налоговый вестник. – 2010. - №1, с. 29.

⁶⁹ Ильин А.В. Современное российское законодательство о налогах и сборах// Финансы, 2013. - №7, с. 21.

В частности, значительно усложнится документооборот. Кроме того, по некоторым вопросам, связанным с применением вычетов с аванса, еще не получены разъяснения Минфина России. Так что как механизм будет работать на практике, непонятно⁷⁰.

Так же эксперты говорят о том, что могут пострадать и интересы бюджета. Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» уже не сможет столь эффективно защищать интересы бюджета, как раньше.

Такого рода изменение в НК РФ повлечет катастрофические последствия для бюджета, поскольку преград для мошенников больше не существует. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 имеет отправной точкой заявление налогоплательщика об уже осуществленной операции. И даже при этом суды не всегда могут уверенно сказать, была ли операция осуществлена. Когда же речь пойдет об операциях, которые налогоплательщик лишь собирается совершить, суды окажутся не в состоянии оценить обоснованность претензий налогоплательщиков. Точнее говоря, у суда не будет аргументов для отказа мошенникам⁷¹.

В суде признают, что с вступлением закона в силу ситуация для налоговых органов усложнится. Но готовы рассмотреть возникшие споры.

Независимые эксперты согласны с тем, что излишне драматизировать ситуацию не стоит. Если какая-то компания перечислит контрагенту аванс, под который получать товар в будущем не планирует, и налоговики, предположим, докажут, что компания перечислила этот аванс исключительно с целью уклонения от уплаты НДС, а деловая цель операции отсутствует - постановление Пленума ВАС № 53 будет вполне применимо к таким обстоятельствам. Дело в том, что Постановление № 53

⁷⁰ Гаврилов А.Т. Налоговый кодекс Российской Федерации: новшества, повлекшие изменения в 2012 году [Текст]. Москва: Библиотечка «Российской газеты», 2012.

⁷¹ Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: Учебник. – М., 2010. – с. 130-131.

содержит универсальные критерии оценки обоснованности налоговой выгоды, которые применимы практически в любой ситуации. Нельзя сбрасывать со счетов и «усмотрение суда»: увидев «схему» судьи, обычно долго не раздумывают и отказывают налогоплательщикам в удовлетворении требований к ФНС⁷².

НДС - это самый сложный налог для оптимизации, хотя резервы есть. Во-первых, если в конце квартала компания видит, что НДС к уплате большой, можно заплатить аванс поставщикам и снизить НДС на вполне законных основаниях. Во-вторых, в группе компаний холдинга могут быть компании, которые постоянно уплачивают НДС, и компании, которые предъявляют НДС к возмещению. Возмещения ждать долго. Поэтому можно с одной компании на другую перечислить в конце квартала аванс в такой сумме, чтобы в целом по холдингу НДС к уплате был меньше: компании, которые возмещают НДС из бюджета, снизят сумму возмещения, а компании, которые НДС уплачивают, - снизят НДС к уплате. В итоге налогоплательщик избавляется от трудностей по возмещению НДС из бюджета.

ФНС также будет осуществлять контроль в рамках камеральных и выездных налоговых проверок. И если в ходе проведения камеральной налоговой проверки выяснится, что организация реальной деятельности не ведет, в вычете ей совершенно обоснованно будет отказано⁷³.

В соответствии с новой редакцией п. 7 ст. 150 НК РФ от налогообложения НДС будет освобожден ввоз технологического оборудования (комплектующих и запчастей), аналоги которого не производятся в РФ. Перечень такого оборудования должно утверждать Правительство РФ. Данная норма подлежит применению с января 2009 г., но не ранее 1-го числа следующего налогового периода по НДС после

⁷² Ефимова О.В. Финансовый анализ – М.: Финстатинформ, 2014. – с. 52.

⁷³ Брызгалин А.В. и др. Актуальные вопросы налогового, гражданского и корпоративного права// Налоги и финансовое право, 2014. – с. 142.

утверждения постановлением Правительства РФ соответствующего перечня оборудования.

С одной стороны, применение данного пункта в новой редакции расширено, что позволит ввозить в Россию импортное оборудование не только в качестве вклада (взноса) в уставный капитал компаний, но и в других целях. С другой стороны, это может привести к незначительному уменьшению иностранных инвестиций, поскольку многие иностранные инвесторы с целью получения льготы оформляли ввоз такого оборудования именно в качестве вклада в уставный капитал⁷⁴.

В соответствии с выше сказанным можно сделать вывод, что существующая система НДС имеет множество недостатков, помимо тех, о которых говорилось раньше. Правительство работает над усовершенствованием данной системы налогообложения, но с точки зрения государства, не решая при этом вопросы, волнующие непосредственно самих налогоплательщиков. Законодателю не придется бороться со схемами ухода налогообложения и прочими существующими проблемами, если сама система станет максимально простой и удобной как для налоговых органов так и для лиц на которых возложена обязанность исчисления и уплаты налога.

К явным недостаткам данного косвенного налога, предусматривающего зачет (вычет), специалисты относят: - с одной стороны, существование «фирм-однодневок» и использование «серых схем» позволяют недобросовестным налогоплательщикам при попустительстве налоговых органов возмещать из бюджета значительные суммы; - с другой стороны, остальные налогоплательщики, претендующие

⁷⁴ Ткач В.И. Бухгалтерский учет в строительстве (с элементами налогообложения). – М., 2013. – с. 452.

на налоговые вычеты или на возмещение из бюджета сумм НДС, вынуждены отстаивать свои вычеты и возмещения в судебном порядке⁷⁵.

Можно предложить следующие пути совершенствования существующего порядка исчисления НДС: Отмена таких объектов налогообложения как: - передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не учитываются при исчислении налогооблагаемой прибыли (пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ); - выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления (пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Поскольку передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд не учитывается при исчислении налогооблагаемой прибыли, то обложение этой передачи еще и НДС означает совокупную налоговую нагрузку на организации в 38 %, что лишено экономического смысла, кроме как ограничительного⁷⁶.

Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления облагается НДС, однако в этом же налоговом периоде исчисленная сумма НДС предъявляется к вычету, что лишает всякого экономического смысла данный объект налогообложения (кроме случаев строительства объектов, которые не используются в налогооблагаемой деятельности).

Необходимо уточнить такой объект налогообложения, как безвозмездная передача. В частности, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе, которые не учитываются при исчислении налогооблагаемой прибыли, признается реализацией товаров (работ, услуг). Такая формулировка сняла бы вопросы по рекламным, представительским

⁷⁵ Аристрахова, Маргарита Константиновна. Теория и практика налогообложения [Текст]: учебное пособие. – Уфа: Уфимский гос. авиационный технический ун-т, 2010.

⁷⁶ Андреева М.В. Действие налогового законодательства во времени/ Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2012. – с. 52.

расходам и т.д. Одновременно необходимо скорректировать подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ в отношении рекламы⁷⁷.

Отмена НДС с полученных авансов и вычетов по уплаченным авансам. Применение норм ст. 167 НК РФ приводит к тому, что налоговая база по НДС возникает до появления объекта налогообложения (ст. 146 НК РФ), что противоречит ст. 54 НК РФ, согласно которой налоговая база представляет собой стоимостную характеристику объекта налогообложения. Включение в налоговую базу полученных авансов лишено экономического смысла, поскольку объект налогообложения может впоследствии вообще не появиться, что приводит к парадоксальной ситуации: налоговая база возникает вообще без объекта налогообложения! Налоговый же вычет по уплаченным авансам, введенный с 1 января 2009 г., является весьма трудоемким - причем как для поставщика, так и для покупателя⁷⁸.

Если законодатель разрешил покупателю вычет той суммы НДС, которую исчислил к уплате в бюджет поставщик, то логичнее было бы вообще данную операцию «свернуть» и вместо четырех операций:

- 1) исчисление поставщиком НДС с полученного аванса;
- 2) вычет покупателем НДС с уплаченного аванса;
- 3) вычет поставщиком НДС с полученного аванса при отгрузке;
- 4) восстановление покупателем НДС с уплаченного аванса при приобретении; вообще освободить авансы от НДС⁷⁹.

Проблеме возмещения НДС в Российской Федерации средствами массовой информации уделяется много внимания. Сегодня она является одной из самых сложных и серьезных в отечественной налоговой системе.

⁷⁷ Адамов Н.А. Организация бухгалтерского учета и пути создания системы управления дебиторской задолженности // Журнал Все для бухгалтера, 2010 г. № 10. С. 45-56.

⁷⁸ Адамов Н.А. Бухгалтерский учет в организации – 3-е изд., - М.: Питер, 2010. с. 125.

⁷⁹ Аврова И.А. Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение – М.: Индекс Медиа, 2010. с. 561.

Многие предприятия не отчитываются по НДС в органы налогового контроля. В нашей стране получила распространение практика использования не отчитывающихся организаций для целей необоснованного возмещения НДС из бюджета. Несмотря на то, что порядок возмещения налога на добавленную стоимость по экспортным операциям урегулирован в законодательном порядке, в хозяйственной деятельности экспортеров встречается множество нарушений и применение налогоплательщиками различных схем незаконного возмещения налога на добавленную стоимость⁸⁰.

Особенностью применяемых схем возмещения из бюджета НДС является то, что в данном случае в положение должника ставится государство, тогда как в большинстве случаев имеет место его введение в заблуждение относительно правомерности возмещения экспортеру сумм НДС, уплаченных поставщикам. Подобные факты в последнее время приобрели массовый характер, а итоговые суммы возмещения НДС в Российской Федерации экспортерам ежегодно возрастают

Встречающиеся на практике правонарушения, связанные с неправомерным возмещением налога на добавленную стоимость по экспортным операциям, весьма разнообразны. К их числу можно отнести:

- использование для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% поддельных документов, предусмотренных ст.165 НК РФ, для подтверждения факта отправки экспортируемого товара;

- составление фиктивных документов, служащих основанием для производства налоговых вычетов – счетов-фактур, якобы выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг) с выделением отдельной строкой суммы НДС, а также документов, якобы подтверждающих фактическую уплату сумм налога;

⁸⁰ Алле М. Условия эффективности в экономике / Пер. с франц. Л.Б. Азимова, А.В. Белянина, И.А. Егорова, Н.М. Калмыковой. М.: Наука для общества, 2011. с. 456.

- оформление документов от имени несуществующих организаций, зарегистрированных по подложным, утерянным или похищенным документам;

- имитирование поступления экспортной выручки на счет экспортера и расчетов с продавцами товаров посредством перечисления ссудных денежных средств внутри банка или группы банков в пределах одного операционного дня по замкнутому кругу и другие [21].

Для определения круга действий, необходимых для эффективной борьбы с недобросовестными налогоплательщиками, требуется детальный анализ схем лжеэкспорта с целью неправомерного возмещения из бюджета НДС.

Что касается уголовно-правовой оценки незаконного получения компенсации по налогу на добавленную стоимость необходимо учитывать, что содеянное будет содержать состав преступления только в случае, если имеет место хотя бы одно из условий:

- экспортер не перечислил НДС контрагенту при покупке товара и тем самым нечего компенсировать, т.к. нет затрат, которые подлежат возмещению;

- по существу нарушены условия экспорта, предоставляющие право на возмещение НДС (несоблюдение формальностей далеко не всегда позволяет говорить о возможности наступления уголовной ответственности)⁸¹.

Если данные нарушения не будут обнаружены, но при этом контрагенты, участвовавшие в хозяйственных операциях, связанных с движением экспортируемой продукции, не перечислили НДС в бюджет, вывод о неправомерности получения компенсации организацией – экспортером представляется спорным.

⁸¹ Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2010. с. 128.

Законодательством данный вопрос напрямую не урегулирован, а потому не представляется возможным утверждать, что лицо, пытающееся возместить затраты по уплате НДС, осознает незаконность своих действий. Руководитель организации – экспортера не должен осознавать незаконность действий, которые собирается совершить контрагент с полученными деньгами от совершения законной сделки⁸².

Таким образом, собственно операция возмещения налога на добавленную стоимость будет содержать состав преступления, только если имеются фальсифицированные документы о совершенных сделках по покупке товара и (или) его экспорту либо если будет установлен факт использования организации – экспортера для не перечисления налога в бюджет (например, в случае если имеется сговор между руководителями организации – экспортера и руководителями организации – продавца, не перечислившими налог на добавленную стоимость в бюджет, либо если экспорт и неуплату налогов осуществляют одни и те же лица). В противном случае ответственность за налоговые правонарушения могут нести только те лица, которые были обязаны, но не уплатили НДС⁸³.

Недобросовестные налогоплательщики превратили возмещение НДС в крупнейший источник доходов. Несмотря на то, что из года в год схемы, связанные с возмещением экспортного НДС, становятся все более изощренными, в характере выявляемых налоговыми органами схем прослеживаются определенные закономерности.

Как правило, в схемах необоснованного возмещения НДС предметом сделок является экспорт непрофильной продукции, чаще всего бывшие в употреблении товарно-материальные ценности, такие как авиадвигатели, запчасти к самолетам и автомобилям, металлорежущие и

⁸² Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2015. с. 451.

⁸³ Миляков Н. В. Налоги и налогообложение: практикум. 3-е изд., перераб. и дон. — М: ИНФРА-М, 2013. — 380 с.

металлообрабатывающие станки, детали. Встречаются и специфические товары: например, очки ночного видения (в объеме – нескольких вагонов).

Вторая характерная особенность – отсутствие реального движения товара, передаваемого по цепочке от поставщика к покупателю. При этом товар, реализованный поставщиком на экспорт, приобретает через цепочку поставщиков, а первый поставщик товара зачастую не существует, т.е. не состоит на учете в налоговом органе либо находится в розыске. Оформление документов по таким поставкам товаров на экспорт носит чисто фиктивный характер, хотя по закону все требуемые документы по возмещению НДС бывают налогоплательщиками представлены⁸⁴.

На применение незаконных схем указывают также открытие участниками сделок расчетных счетов в одном банке, проведение расчетных операций в течение одного операционного дня, что связано с отсутствием денежных средств на расчетных счетах участников сделок, участие в незаконных схемах возмещения НДС самих банков. При этом валютная выручка экспортеров фактически на счета в банки не поступает, имеет замкнутый цикл между участниками экспортных сделок по их расчетным счетам в одном банке, а сами денежные средства заимствуются посредством выдачи займов, векселей и т.д.

Что касается иностранных покупателей экспортируемых товаров, то их основная часть представлена офшорными компаниями, зарегистрированными в зонах льготного налогообложения.

Работу Федеральной налоговой службы России в этой области иллюстрируют следующие данные⁸⁵.

Основное направление повышения эффективности контроля за возмещением НДС – усиление роли мероприятий предварительного

⁸⁴ Бойцов Г.В., Долгова М.Н. Бойцова Г.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса. М., 2014. с. 125.

⁸⁵ Экономика налоговой политики / Пер. с англ. Майкла П. Девере. М.: Филинь, 2014. с. 52.

контроля, т.е. таких мероприятий, которые проводятся еще на стадии получения налоговыми органами информации о том, что налогоплательщик готовится совершить определенную экспортную операцию, а не тогда, когда налогоплательщик уже представит документы на возмещение НДС, поскольку действующее законодательство отводит налоговым органам всего три месяца с момента представления экспортером в налоговый орган документов на возмещение налога для принятия решения по его возмещению. Этого срока бывает недостаточно, чтобы пройтись по всей цепочке поставщиков и собрать доказательства, подтверждающие неправомерность возмещения НДС.

Существует возможность осуществления мероприятий предварительного контроля налоговыми органами. Суть таких мероприятия в том, что при помещении товаров под таможенный режим экспорта декларантом представляются в таможенный орган, производящий таможенное оформление товаров, либо копии счетов-фактур, полученные от продавца экспортируемых товаров с отметкой о регистрации данных копий в налоговых органах по месту постановки на учет организаций – собственников экспортируемого товара, либо справки о том, что производство экспортируемых товаров является основным видом деятельности налогоплательщика⁸⁶.

В свое время данный приказ подвергался жесткой критике со стороны налогоплательщиков и прессы, ФНС России предъявлялись обвинения, что этот документ дискредитирует экспортеров. Однако в настоящее время подавляющую часть проблем с его применением налоговой службой совместно с коллегами таможенной службы удалось решить.

⁸⁶ Азримьян А.Н. Большой экономический словарь – 6 – е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2010. с. 512.

Из поступающих в соответствии с указанным приказом копий счетов-фактур налоговые органы имеют возможность получать информацию о намерении осуществления экспортных операций организациями и индивидуальными предпринимателями, которыми ранее в налоговые органы в установленном порядке не представлялись декларации по НДС по операциям, облагаемым по ставке 0%. В процессе предварительных мероприятий проявляются также налогоплательщики, представляющие нулевую отчетность или не представляющие балансы, обнаруживаются факты регистрации экспортеров по утерянным паспортам или паспортам умерших лиц⁸⁷.

В случае обнаружения в ходе проведения предварительных мероприятий признаков, свидетельствующих о применении налогоплательщиками мошеннических схем получения права на экспортную льготу по НДС, налоговые органы передают материалы в правоохранительные органы, с помощью которых проводятся комплексные мероприятия, в том числе и оперативно-розыскные, по раскрытию этих схем.

Проблема возмещения НДС при экспорте порождается проблемой уклонения налогоплательщиков от уплаты НДС при операциях на внутреннем рынке. Согласно принципам построения налога на добавленную стоимость, возмещение НДС при экспорте осуществляется для избежания двойного налогообложения с целью обеспечения конкурентоспособности экспортируемых товаров. При этом предполагается, что на всех стадиях создания добавленной стоимости товара соответствующие суммы НДС уплачиваются в бюджет. Поэтому

⁸⁷ Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М., 2012. С. 94.

проблем с возмещением в теории не возникает. Государство возвращает то, что уже было уплачено⁸⁸.

На практике государство не может обеспечить в полном объеме уплату НДС в бюджет упомянутыми поставщиками и предшествующими им по технологическим цепочкам поставщиков фирмами. Это связано с тем, что количество участников и сложность структуры экспортных цепочек ничем не ограничено. Среди них могут быть фирмы, имеющие льготы, показывающие прирост недоимки или реструктуризирующие задолженность, либо подставные «однодневки», в которые переносится налогооблагаемая база, а деньги просто обналичиваются или с помощью вексельных схем переводятся в другие компании. В результате, складывается ситуация, когда к возмещению из бюджета предъявляются суммы, превышающие объем НДС, уплаченный в бюджет на всех стадиях создания реализуемого товара⁸⁹.

В практике налоговых органов встречаются различные схемы недобросовестного возмещения НДС, причем необходимо отметить, что в последнее время наметилась тенденция перехода «бизнеса по возмещению НДС» из сферы экспорта на внутренний рынок. Это во многом объясняется пробельным законодательством, регулирующим данную сферу налогообложения, позволяющим налогоплательщику легко формально выполнить все предусмотренные законом условия для предъявления НДС к возмещению⁹⁰.

Наиболее яркими примерами применения схем по возмещению НДС на внутреннем рынке, встречающимися в практике Управления ФНС России по Томской области, являются следующие (названия предприятий

⁸⁸ Брызгалин А.В. Налоговый кодекс РФ и российское налоговое законодательство: соотношение и взаимодействие // Налоговый вестник. 2010. N 1. С. 29.

⁸⁹ Бойкова М.П., Бухарева А.Ю., Анохина Е.В. «Строительство: учет и налогообложение» - М, Спб: «Вершина», 2013. с. 478.

⁹⁰ Пансков В.Г. Российская система налогообложения: Проблемы развития. М., 2011. С. 33.

в целях соблюдения налоговой тайны и неразглашения конфиденциальной информации изменены).

ООО «Интер» (г. Томск)

Предъявило к возмещению НДС в размере 174 867 000 руб. по приобретенным у ООО «Алавес» (г. Москва) буровым установкам стоимостью 1 049 202 000 руб. Расчет за указанное оборудование произведен ООО «Интер» векселями третьих лиц: ООО «Строй» (г. Москва), ООО «Стрэ» (г. Москва), ООО «Ольт» (г. Москва), которые в свою очередь приобретены за счет заемных средств, «полученных» у четырех московских организаций (ООО «Стайн», ООО «Посейдон», ООО «Арекс», ООО «Чэх»). Указанные фирмы-займодавцы также в свою очередь получили заем у других московских лиц (ООО «Макс», ООО «Баст», ООО «Пантера»).

Все сделки с займами, расчеты с векселями были произведены в один день 31.05.02 г. через один и тот же банк г. Москвы.

Данная схема псевдозаконна и не нарушает нормы законодательства, регламентирующие возмещение НДС. ООО «Интер» формально имеет право на получение из бюджета НДС в размере 174 867 000 руб. Однако даже с первого взгляда настораживает уже тот факт, что недавно созданная фирма, не осуществляющая еще никакого вида деятельности, не имеющая соответствующих капиталов, спокойно заключает сделку на приобретение дорогостоящего оборудования, получая для этого беспроцентный кредит более 1 млрд. руб.

В данном случае была проведена камеральная налоговая проверка, с проведением встречных проверок задействованных в схеме лиц, по результатам которой было вынесено решение об отказе ООО «Интер» в возмещении НДС. Налогоплательщик обратился в суд, где налоговый орган доказал недобросовестность организации, решением Арбитражного

суда Томской области искивые требования налогоплательщика были оставлены без удовлетворения.

ООО «Компания Г»

В ходе проведения камеральной проверки с истребованием документов выявлена вексельная схема, с помощью которой был инициирован расчет за приобретенные товары, НДС по которым предъявлен к возмещению.

ООО «Компания Г» приобрела у ОАО «Завод...» техническое оборудование. В качестве оплаты за приобретенный товар были переданы векселя, приобретенные по договору займа у ООО «Дорстрой» (займодавец), которое в свою очередь приобретает эти векселя у ФГУП «Томск...». Кроме этого, ООО «Компания Г» приобретает еще одни векселя у ООО «Энерго».

При этом, между ООО «Компания Г» и ООО «Дорстрой» также заключается договор займа, где уже займодавцем является ООО «Компания Г». На основании указанного договора ООО «Компания Г» осуществляет передачу векселей ООО «Дорстрой», полученных от ООО «Энерго». Затем между ООО «Компания Г» и ООО «Дорстрой» осуществляется зачет взаимных требований.

Решением налогового органа, принятого по результатам камеральной налоговой проверки было отказано ООО «Компания Г» в возмещении НДС из бюджета в размере 200 000 руб.

ООО «УМ»

Организацией заявлено к возмещению 300 000 руб. В ходе проведения камеральной налоговой проверки по вопросу правомерности предъявления организацией НДС к возмещению установлено следующее. Налогоплательщиком осуществлена сделка по производству и реализации партии детской одежды на сумму 7 567 000 руб., в том числе НДС 10% -

688тыс. руб. При этом, традиционным видом деятельности данной организации являются земляные работы.

ОАО «УМ» заключает договор купли-продажи с ООО «Социум» на сумму 7 567 000 руб. по реализации детских курток. Для выполнения условий договора ОАО «УМ» закупает швейные материалы и фурнитуру у новосибирской организации ООО «Шер» на сумму 8 093 700 руб., в том числе НДС 20% - 1 349 200 руб. Приобретенные материалы были переданы ООО «Базис» (г. Новосибирск) на давальческой основе для изготовления (пошива) детских курток.

Оплата за купленные материалы ООО «Шер» произведена векселями банка, полученными в счет предоплаты за товар от ООО «Социум» в размере 7 567 000 руб., а также приобретенными у ООО «Торг» (г. Новосибирск) в размере 503 тыс. руб. Готовая продукция со склада ООО «Базис» отгружена ООО «Социум» путем «самовывоза».

В ходе проведения контрольных мероприятий были сделаны запросы о проведении встречных проверок в налоговый орган Новосибирской области в отношении ООО «Шер». В полученных ответах сообщается, что провести встречную проверку не представляется возможным по причине отсутствия сведений о фактическом местонахождении вышеназванных организаций. Кроме того, ООО «Шер» поставлено на налоговый учет 05.07.2002 г., в то время как счет-фактура на поставку материалов выписан 01.07.2002 г., то есть до момента постановки организации на налоговый учет.

Данная сделка является единичной и нехарактерной для ОАО «УМ». Кроме того операции по изготовлению и реализации товаров осуществлены вне территории деятельности и регистрации предприятия. Отсутствует экономическая выгода (заинтересованность) со стороны продавца товара – ОАО «УМ» реализовало товар на сумму 7 567 000 руб., в том числе НДС – 688 000 руб., при этом затраты организации составили 8

152 000 руб., в том числе НДС – 1 359 000 руб. Превышение НДС по приобретенным материальным ресурсам составило 671 000 руб.

Приведенные примеры использования налогоплательщиками схем неправомерного возмещения из бюджета НДС являются лишь мельчайшей долей всех применяемых организациями, с которыми налоговый орган постоянно сталкивается в своей работе. Все эти схемы, как правило, отличны друг от друга. Но главное, что их объединяет – это инициирование налогоплательщиками соблюдения законодательства РФ и причинение значительного ущерба финансовой системе страны⁹¹.

Такая реальность – результат слепого копирования налоговых систем зарубежных стран, без учета менталитета отечественных налогоплательщиков. Особенностью большинства схем, связанных с необоснованным возмещением НДС, является именно то, что в российском налоговом законодательстве (также как и в большинстве зарубежных стран, применяющих НДС) не установлена обязанность перечисления продавцом полученной суммы НДС в бюджет, как одного из условий для возврата этой суммы экспортеру. Однако в отличие от России в зарубежных странах достаточно высок уровень соблюдения законодательства и накоплен большой опыт контрольной работы налоговых органов в отношении НДС. Поэтому получается, что, отечественная налоговая система, не обладая выше приведенными достоинствами, еще и никак не учитывает экономическую природу действия горизонтального НДС. По действующему в настоящее время в РФ механизму исчисления и уплаты НДС, для целей возмещения налога, достаточно предоставить доказательства оплаты и оприходования товара⁹².

Фактическая же уплата налога поставщиком в бюджет не влияет на возмещение налога по этой сделке у покупателя. Этим и пользуются так

⁹¹ Кузнеченкова В.Е. Налоговый правотворческий процесс в системе юридических категорий // Журнал российского права. 2010. N 1. с. 5-13.

⁹² Логвина А. Вопросы налогового законодательства // Экономист, №2-2010

называемые предприниматели, устраивающие цепочки подставных посреднических организаций, получающих в составе цены товара НДС.

Не отчитывающийся в налоговых органах поставщик никогда не перечислит полученный НДС в бюджет, а покупатель, имея доказательства оплаты товара, предъявит уплаченный поставщику налог к возмещению из бюджета. Привлечь же налогоплательщика, намеренно «заключившего договор» с не отчитывающейся организацией к ответственности не представляется возможным, даже доказав мнимый характер сделок.

В результате недобросовестные налогоплательщики, посредством использования особенности исчисления НДС, получают из бюджета денежные средства, которые в лучшем случае идут на зачет по налоговым обязательствам, а в худшем – переводятся на банковские счета таких «налогоплательщиков». При этом в нашей стране серьезное внимание возмещению НДС уделяется только в отношении экспортных операций. Экспортерами занимаются Прокуратура, МВД, ФСБ, ГТК, ФНС⁹³.

Сегодня очевидно, что действующий в настоящее время в России механизм налогообложения добавленной стоимости, основанный на самостоятельном исчислении и уплате налога налогоплательщиками, оказался неприемлем.

В судебной практике дела о возмещении «экспортного» НДС занимают существенное место. Само по себе возмещение НДС не является большой правовой проблемой, здесь имеются четкое и непротиворечивое правовое регулирование и практика применения закона. То, что налогоплательщики испытывают определенные затруднения с возмещением, - это проблема не столько юридическая, сколько политико-экономическая. По некоторым данным, бюджет получает от НДС в общей сумме налоговых доходов более 45%, а сумма налоговых вычетов,

⁹³ Бойкова М.П., Бухарева А.Ю., Анохина Е.В. Строительство: учет и налогообложение» - М, Спб: «Вершина», 2013. с. 478.

подлежащих возмещению, составляет более 80% от начисленного размера НДС. Значительная часть налоговых вычетов приходится на случаи применения нулевой налоговой ставки при экспорте. Естественно, что налоговые органы всеми способами стремятся увеличить первую цифру и уменьшить вторую. Тем не менее, при рассмотрении арбитражными судами этой категории дел можно увидеть ряд интересных моментов, как арбитражно-процессуальных, так и относящихся к досудебной (и внесудебной) деятельности налогоплательщиков и налоговых органов. В частности, изучая судебную практику рассмотрения споров о возмещении НДС, налогоплательщик может сделать вывод о том, где «соломки подстелить», как построить отношения с инспекцией, чтобы уменьшить вероятность возможного отказа в возмещении в связи с неправильным оформлением документов или их подачей, а налоговые органы могли бы увеличить эффективность своей работы, не ссылаясь в решениях об отказе в возмещении НДС на такие обстоятельства, которые не признаются судами основаниями для отказа в возмещении⁹⁴.

В судебной практике все чаще встречаются случаи, когда суд принимает решение о возврате налога без письменного заявления. Исследовав доказательства и придя к выводу, что есть право на возмещение и условия для возврата НДС, суд тем самым, по сути подменяет налоговый орган, поскольку иск о возмещении НДС - это иск об оспаривании действий инспекции, а в такой ситуации бездействие по невозврату обоснованно⁹⁵.

Применяя налоговое законодательство в части возврата НДС, суды достаточно часто исходят из некой неправильной идеи: если материалами дела подтверждается, что налогоплательщик имеет право на возврат НДС, его требование подлежит удовлетворению независимо от того, были ли им

⁹⁴ Бойцов Г.В., Долгова М.Н. Бойцова Г.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса. М., 2014. с. 125.

⁹⁵ Черник Д.Г. Налоги. – М.: Финансы и статистика, 2010

соблюдены все требования п. 4 ст. 176 НК РФ. Такой подход имел бы право на существование, если бы налоговые споры не относились к спорам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений, т.е. при их рассмотрении не подлежала бы проверке правомерность актов и действий (бездействия) налоговых органов. Думается, что большая приверженность букве закона в данном случае не повредила бы, а лишь сослужила хорошую службу прежде всего самим налогоплательщикам, которые с самого начала возникновения правоотношений по возврату НДС, еще до стадии судебного рассмотрения спора, стали бы продумывать и обеспечивать соблюдение каждого требования закона, регулирующего возврат НДС⁹⁶.

В случае если признать безусловное и бесконтрольное право налогоплательщика уплачивать НДС любым способом, под угрозой оказывается конституционный принцип всеобщности и равенства налогообложения. Можно использовать одну из схем уклонения от уплаты налога, скажем, приобрести права требования на сумму 100 тыс. рублей за 10 тыс. рублей и направить их на уплату НДС поставщикам. И при этом еще, в некоторых случаях, потребовать возмещения из бюджета, т.е. за счет всех других налогоплательщиков сумм НДС.

Поэтому для признания тех или иных сумм налога на добавленную стоимость фактически уплаченными поставщикам в целях принятия их к вычету при исчислении итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, требуется установление, являются ли расходы на оплату начисленных ему сумм налога реальными затратами налогоплательщика⁹⁷.

Если, произведенные налогоплательщиком расходы по оплате начисленных сумм налога, не обладают характером реальных затрат, не возникают и объективные условия для признания таких сумм фактически

⁹⁶ Шаталов С.Д. Развитие налоговой системы России: проблемы, пути решения и перспективы. М.: МЦФЭР, 2010

⁹⁷ Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2010. С. 106 - 107.

уплаченными поставщикам поскольку, не осуществив реальные затраты на оплату начисленных сумм налога, налогоплательщик не может обладать правом уменьшать общую сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, на сумму налога, начисленную ему поставщиками.

Анализ судебных решений показывает, что основными причинами удовлетворения исковых требований налогоплательщиков являются:

- представление налогоплательщиком в качестве доказательств в судебные органы дополнительных документов, которые не были представлены в налоговые органы в период проверки;

- неоднозначная позиция арбитражных судов различных инстанций относительно законности оснований для отказа в возмещении НДС при экспорте товаров (работ, услуг), не предусмотренных ст. 165 НК РФ, но следуемых из содержания норм налогового законодательства (условия поставки, несовпадения и противоречия в реквизитах контракта и платежных документах; оплата за товар третьими лицами, а не иностранными покупателями и т. д.)⁹⁸.

⁹⁸ Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. М., 2014. С. 111.

ГЛАВА 3. ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НДС

3.1. Ответственность по НК РФ

Налог на добавленную стоимость, как и любой другой налог, мало кому хочется платить. Именно поэтому многие руководители задумываются о том, как его уменьшить или не платить его вовсе. Что им за это грозит? Можно ли не платить налог и при этом избежать какой-либо ответственности?

Существует две распространенные причины неуплаты НДС:

Намеренное уклонение от уплаты этого налога.

У многих бизнесменов острое чувство несправедливости вызывает тот факт, что с увеличением прибыли увеличивается и НДС. То есть, чем успешнее компания, чем больше сил и энергии в нее вложено, тем больше ей приходится отдавать государству. Кроме того, НДС ставит компанию в достаточно жесткие рамки: несмотря на то, что продукцию организация может реализовать через полгода или даже год, налоги она должна платить регулярно. Для налоговиков не имеет значения, продан товар или нет. И если одних предпринимателей эти «особенности» налога возмущают и заставляют искать законные способы его сокращения, то у других реакция совершенно иная: не платить!⁹⁹

Ненамеренная задержка сроков оплаты.

Она быть связана с тем, что бухгалтер просто забыл о необходимости оплатить налог. Или он напутал сроки. Или бухгалтер допустил ошибку в декларации по НДС. Ошибку пришлось исправлять, а это привело к неуплате НДС в срок. В конце концов, бухгалтер мог в

⁹⁹ Кренина М.Н. Финансовое состояние предприятия. Методы оценки. - М. : ИКЦ Дис, 2013. с. 52.

самый ответственный момент заболеть. Все это вполне понятно. Проблема в том, что за ошибки штатного сотрудника личную ответственность несет руководитель компании. А все штрафы и пенни платятся из ее бюджета.

Ответственность за неуплату НДС в 2015-2016 годах¹⁰⁰.

Какие штрафы, пенни, санкции и другие последствия грозят за неуплату НДС? Ответственность за несвоевременную уплату или уклонение от уплаты этого налога предусмотрена сразу в трех кодексах РФ: об административных правонарушениях, налоговом и уголовном.

Административная ответственность за неуплату НДС¹⁰¹.

За непредставление в установленный срок документов и сведений, необходимых для осуществления налогового контроля наказываются должностные лица, то есть руководители организации. Именно к ним применяются все санкции. Наказание – штраф от 300 до 500 рублей (статья 15.6 КоАП РФ), а за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и предоставления отчетности – от 2 000 до 3 000 рублей (статье 15.11 КоАП РФ).

Налоговая ответственность за неуплату НДС¹⁰².

По налоговому кодексу, за неуплату НДС расплачиваться придется опять же руководителю (статья 122 НК РФ). Размер штрафа или пенни зависит от формы вины недобросовестного налогоплательщика. И здесь суммы уже серьезнее.

Если неуплата или несвоевременная уплата НДС совершены по неосторожности, сумма штрафа составит 20% от суммы налога (п. 1 статьи 122 НК РФ). Если же правонарушение оказалось умышленным, то штраф составит уже 40% (п. 3 статьи 122 НК РФ).

Уголовная ответственность за неуплату НДС¹⁰³.

¹⁰⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая)

¹⁰¹ Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс.— Киев: "Ника-Центр", "Эльга", 2013. с. 562.

¹⁰² Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая)

¹⁰³ Там же

Она предполагает не только финансовую ответственность, но и ограничение свободы виновных лиц в зависимости от тяжести преступления (статьи 198 и 199 НК РФ).

Так, уклонение от уплаты налогов организацией или предоставление заведомо ложных сведений, совершенное в особо крупном размере, наказывается штрафом от 100 до 300 000 рублей, либо принудительными работами на срок до 2 лет, либо арестом на срок до 6 месяцев, либо лишением свободы на срок до 3 лет. Если же правонарушение совершено группой лиц по предварительному сговору, то штраф составит от 200 до 500 000 рублей, срок принудительных работ – до 5 лет, срок лишения свободы – до 6 лет.

Конечно, если организация не является злостным неплательщиком, то до уголовной ответственности дело вряд ли дойдет. Административная же и налоговая ответственность вполне реальны, а причина их может оказаться самой банальной – все те же ошибки бухгалтерии.

Если вы по неосторожности не доплатили в казну 1 млн рублей, то придется заплатить 200 000 рублей штрафа. Если вы не доплатили намеренно, то придется расстаться с 400 000 рублей.

Можно законно не платить НДС?¹⁰⁴

Можно. Если обратиться к статье 145 Налогового кодекса РФ, то мы увидим, что в том случае, если сумма выручки от реализации продукции предприятия за три последних месяца не превысили 2 млн рублей, то организация освобождается от уплаты налога. Также можно добиться освобождения от НДС. Но для этого ваша компания должна заниматься определенным видом деятельности.

Если законно не платить НДС не получается, то можно попробовать его уменьшить. Для этого существует два легальных способа: 1)

¹⁰⁴ Нехамкин А.Н. О поэтапном снижении налогов в различных сферах бизнеса – Налоговый вестник, 2011, №3

применение пониженных ставок налога, 2) увеличение суммы налоговых вычетов.

Неуплата НДС рано или поздно может привести к серьезной ответственности перед законом. Несвоевременная же уплата налогов влечет за собой наложение штрафов на организацию, то есть дополнительные расходы.

Проблема в том, что компания при этом может являться абсолютно добросовестным налогоплательщиком. А проблемы с законом у нее могут возникнуть из-за вездесущего человеческого фактора. В данном случае к нему относится или некомпетентность, или высокая загруженность, или обстоятельства личной жизни штатных бухгалтеров. Именно по этим причинам в настоящее время все больше компаний передают свою бухгалтерию на аутсорсинг. Другой вариант – это полностью контролировать работу своей бухгалтерии. Но останется ли тогда время на ведение бизнеса?

Рассмотрим подробно, какие же санкции и как могут применяться к неплательщику НДС по НК РФ¹⁰⁵.

Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 настоящего Кодекса, (в ред. Федерального закона от 24.11.2014 N 376-ФЗ) влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

Деяния, предусмотренные пунктом 1 настоящей статьи, совершенные умышленно, (в ред. Таможенного кодекса РФ от 28.05.2003

¹⁰⁵ Андреева М.В. Действие налогового законодательства во времени / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2012. с. 52.

№ 61-ФЗ) влекут взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

Не признается правонарушением неуплата или неполная уплата ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков сумм налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков или других неправомерных действий (бездействия), если они вызваны сообщением недостоверных данных (несообщением данных), повлиявших на полноту уплаты налога, иным участником консолидированной группы налогоплательщиков, привлеченным к ответственности в соответствии со статьей 122.1 настоящего Кодекса¹⁰⁶.

Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога.

Деяния, предусмотренные пунктом 1 настоящей статьи, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога¹⁰⁷.

3.2. Административная ответственность

Если возникла неуплата налогов юридическим лицом, ответственность индивидуально несут должностные лица-виновники.

¹⁰⁶ Налоги. Учебник для вузов//Под ред. Д.Г. Черника. М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2014

¹⁰⁷ Налоги и налогообложение//Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2010

Например, директор, бухгалтер. Административным кодексом РФ установлены взыскания за грубые нарушения правил бухучета, сроков подачи в размере двух-трех тысяч рублей. Под грубым нарушением следует понимать занижение обязательств в налоговой отчетности более чем на десять процентов либо искажение данных иных строк отчета на десять процентов и больше¹⁰⁸.

Административный штраф за неуплату налогов ИП начисляется также в размере двух-трех тысяч рублей. Если в подчинении предпринимателя работает лицо, выполняющее обязанности бухгалтера (это определено трудовым договором), то административному взысканию подлежит и оно.

Ответственность директора за неуплату налогов, бухгалтера, ИП может не наступить, если налогоплательщик подаст уточненную финансовую отчетность до истечения сроков оплаты по обязательству, в отчетности которого допущены неточности.

Уголовная ответственность за неуплату налогов юридическим лицом:

Законодательством определено, что уголовная ответственность за неуплату налогов юридическим лицом, ИП наступает в виде:

финансовых взысканий в 150-300 тыс. руб.;

годовой либо двухлетней заработной платы осужденного;

принудительных работах, сопряженных с запретом занимать определенные судом должности;

полугодового ареста;

двухлетнего тюремного заключения.

Крупной считается сумма более двух миллионов рублей. Если неуплата налогов ИП, юридическим лицом за три года превысила десять миллионов рублей – это особо крупный размер.

¹⁰⁸ Налоги и налогообложение//Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2010

Однако закон лоялен к гражданам, впервые совершившим подобное преступное деяние. Они могут избавляться от наказаний, если добровольно внесут в бюджет причитающиеся налоги вместе с финсанкциями, определенными налоговым законодательством¹⁰⁹.

В таблице 2.2 проведем сравнение ответственности за неуплату и нарушение сроков уплаты НДС в соответствии с налоговым и административным кодексами.

Таблица 2.2. Налоговая, административная и уголовная ответственность за совершение налоговых правонарушений (с 01.01.16 г.)

Нарушение	Организации/предприниматели	Должностные лица
Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе	Штраф 10 000 руб. (НК-116-1)	Штраф от 500 до 1 000 рублей (КоАП-15.3)
Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе	Штраф в размере 10 процентов от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 тысяч рублей (НК-116-2)	Штраф от 2 000 до 3 000 рублей (КоАП-15.3)
Несвоевременное представление декларации	Штраф в размере 5 процентов неуплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и	Штраф от 300 до 500 руб. (КоАП-15.5)

¹⁰⁹ Налоги и налогообложение. Учебное пособие для вузов//Под рук. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М.: ЮНИТИ, 2013

	не менее 1 000 рублей (НК-119-1)	
Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета)	Штраф 200 рублей (НК-119.1)	
Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения	Штраф 40 000 рублей (НК-119.2) Те же деяния, совершенные умышленно - 80 000 рублей	
Непредставление в установленный срок в налоговые органы документов и (или) иных сведений	Штраф 200 руб. за каждый непредставленный документ (НК-126-1)	Штраф от 300 до 500 руб. (КоАП-15.6-1)
Непредставление налоговому органу документов, предусмотренных пунктом 5 статьи 25.15 НК, выразившееся в отказе контролирующего лица представить имеющиеся у него документы, а равно иное уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями	Штраф 100 000 руб. (НК-126-1.1)	Штраф от 300 до 500 руб. (КоАП-15.6-1)
Непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета	Штраф 1 000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления (НК-126-1.2)	Штраф от 300 до 500 руб. (КоАП-15.6-1)
Представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные	Штраф 500 руб. за каждый представленный документ, содержащий недостоверные	Штраф от 300 до 500 руб. (КоАП-15.6-1)

сведения	сведения (НК-126.1)	
<p>Непредставление в установленный срок налоговому органу сведений о налогоплательщике, отказ лица представить имеющиеся у него документы, предусмотренные настоящим Кодексом, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренного ст. 135.1 НК РФ</p>	<p>Штраф 10 000 руб. (НК-126-2) В течение одного налогового периода - штраф 10 000 руб. (НК-120-1)</p>	<p>Штраф от 300 до 500 руб. (КоАП-15.6-1)</p>
<p>Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения</p>	<p>В течение более одного налогового периода - штраф 30 000 руб. (НК-120-2) Если повлекло занижение налоговой базы - штраф 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 руб. (НК-120-3)</p>	<p>Штраф от 2 000 до 3 000 руб. (КоАП-15.11)</p>
<p>Неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль), а равно воспрепятствование осуществлению этим должностным лицом служебных обязанностей</p>		<p>Штраф от 2 000 до 4 000 руб. (КоАП-19.4-1)</p>
<p>Невыполнение предписания налоговых органов</p>	<p>Организация: штраф от 10 000 до 20 000 руб. (КоАП-19.5-1)</p>	<p>Штраф от 1 000 до 2 000 руб. или дисквалификацию на</p>

		срок до трех лет (КоАП-19.5-1)
Не выполнены требования по устранению причин правонарушений		Штраф от 300 до 500 руб. (КоАП-19.6)
Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия)	Штраф 20% от неуплаченной суммы налога (сбора). (НК-122-1) То же, но совершенное умышленно - штраф 40% от неуплаченной суммы налога (сбора). (НК-122-3)	+произошло искажение сумм налогов не менее чем на 10% - штраф от 2 000 до 3 000 руб. (КоАП-15.11)
Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником	Штраф 20% от неуплаченной суммы налога (НК-122.1)	
Неправомерное удержание и (или) перечисление (неполное удержание и (или) перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом	Штраф 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению (НК-123)	
Неприменение ККТ	Организация: штраф от 30 000 до 40 000 руб. (КоАП-14.5) Граждане: предупреждение или штраф от 1 500 до 2 000 руб. (КоАП-14.5)	Штраф от 3 000 до 4 000 руб. (КоАП-14.5)
Превышение лимита расчета наличными, неоприходование	Организация: штраф от 40 000 до 50 000 руб. (КоАП-15.1)	Штраф от 4 000 до 5 000 руб. (КоАП-15.1)

наличности в кассу, хранение денег в кассе сверх лимита		
Несоблюдение установленного НК РФ порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога	Штраф 30 000 рублей (НК-125)	
Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля	Штраф 1 000 рублей (НК-128)	
Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний	Штраф 3 000 рублей (НК-128)	
Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки	Штраф 500 рублей (НК-129)	Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года - штраф 20 000 рублей (НК-129.1)
Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода	Штраф 5 000 рублей (НК-129)	
Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ	Штраф 5 000 рублей (НК-129.1)	
Неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком - иностранной организацией	Штраф в размере 100 процентов от суммы налога на имущество организаций, исчисленного в отношении	

<p>(иностранный структурой без образования юридического лица) налоговому органу сведений, предусмотренных пунктом 3.2 статьи 23 НК</p>	<p>объекта недвижимого имущества (НК-129.1)</p>	
<p>Неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком - физическим лицом налоговому органу сообщения, предусмотренного пунктом 2.1 статьи 23 НК</p>	<p>Штраф в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога в отношении объекта недвижимого имущества и (или) транспортного средства (НК-129.1)</p>	
<p>Нарушение установленного НК РФ порядка регистрации в налоговых органах игровых столов, игровых автоматов, касс тотализатора, касс букмекерской конторы либо порядка регистрации изменений количества названных объектов</p>	<p>Штраф в размере трехкратной ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения (НК-129.2)</p> <p>Те же деяния, совершенные более одного раза - штраф в размере шестикратной ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения (НК-129.2)</p>	
<p>Неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми</p>	<p>Штраф 40% от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 рублей (НК-129.3)</p>	
<p>Неправомерное непредставление в</p>	<p>Штраф 5 000 рублей (НК-</p>	

<p>установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения</p>	<p>129.4)</p>	
<p>Неуплата или неполная уплата контролирующим лицом, являющимся налогоплательщиком - физическим лицом или организацией, сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компанияи</p>	<p>Штраф в размере 20 процентов от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли КИК, подлежащей включению в налоговую базу по НДФЛ для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками - физическими лицами, налоговую базу по налогу на прибыль организаций для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками - организациями, но не менее 100 000 рублей (НК-129.5)</p>	
<p>Неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях за календарный год или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых</p>	<p>Штраф в размере 100 000 рублей по каждой контролируемой иностранной компанияи, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения (НК-129.6-1)</p>	

иностранных компаниях, содержащего недостоверные сведения		
Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления об участии в иностранных организациях или представление уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения	Штраф в размере 50 000 рублей в отношении каждой иностранной организации, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения (НК-129.6-2)	

3.3. Зарубежный опыт администрирования НДС

НДС (за рубежом - налог с продаж) имеет древнюю историю, рисунки его сбора, датированные примерно 2000 годом до н. э., можно найти на стенах древних египетских гробниц. В настоящее время этот налог, как правило, устанавливается на местном или региональном уровне, и средства по нему идут в соответствующий бюджет. Плательщиком налога с продаж является конечный покупатель в цепочке движения товара. Покупатель уплачивает продавцу цену с учетом налога, а продавец перечисляет его в бюджет. Размеры ставки налога с продаж устанавливают местные или региональные власти, из-за чего, к примеру, в Индии случались «войны ставок» между отдельными штатами страны.

Налог с продаж действует на уровне отдельных штатов США. С появлением интернет-торговли, когда покупатель находится, к примеру, в одном штате, продавец — в другом, склад товаров — в третьем и т. д., ситуация с администрированием налогов с продаж резко усложнилась. Уже продолжительное время в Америке обсуждается вопрос о введении

налога с продаж на федеральном уровне, что, конечно, упростило бы его администрирование¹¹⁰.

Идею НДС впервые в мире высказал в 1918 г. известный доктор Вильгельм фон Сименс, который предложил заменить этим налогом действовавший тогда в Германии налог с оборота. Первой страной мира, где налог был установлен в 1954 г., стала Франция. Сегодня НДС во Франции превратился в основной бюджетобразующий налог, на который приходится почти 50% всех поступлений в государственную казну.

НДС стал основным источником доходов казны большинства развивающихся экономик Европы и вышел далеко за ее пределы: налог действует в Китае, Таиланде, в Бангладеш, на Филиппинах, всего более чем в 120 странах мира. Считается научно доказанным, что переход на этот налог способствовал экономическому развитию в Европе, Азии и других регионах.

Первоначально целью обложения НДС был крупный бизнес, позднее он распространился и на все другие категории предпринимателей. НДС установили у себя практически все государства — члены Организации экономического сотрудничества и развития, признанного клуба промышленно развитых стран. Исключение составляют Соединенные Штаты, хотя, если быть абсолютно точным, следует отметить, что некий аналог НДС у себя вводил американский штат Мичиган, однако там налог продержался всего 14 лет. И действительно, вводить НДС лишь в одном регионе страны — это полный нонсенс.

НДС и налог с продаж относятся к категории косвенных налогов или налогов на потребление. Их отличительной чертой является то, что они не распространяются на сбережения и инвестиции. Считается, что в отдельно

¹¹⁰ Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс.— Киев: "Ника-Центр", "Эльга", 2013. с. 562. – с. 203

взятой стране косвенные налоги не влияют на предпринимательскую инициативу и не искажают выбор потребителя.

Раньше полагали, что косвенные налоги являются мощным источником пополнения бюджета в странах с высокой безработицей и невысоким уровнем доходов населения, и соответственно с низкой эффективностью прямого налогообложения доходов. Сегодня переход от прямого налогообложения к косвенному стал одной из основных мировых тенденций, его можно наблюдать даже во вполне благополучных странах. Речь при этом идет прежде всего об НДС. Преодолевая последствия кризиса, целый ряд стран Европы повысил ставки этого налога. Самую высокую ставку в размере 27% ввели в Венгрии.

За рубежом исходят из того, что важнейшей характеристикой любого налога является его устойчивость по отношению к уклонению от уплаты. Если сравнивать возможности уклонения от уплаты налога с продаж и НДС, то можно отметить следующее. В системе обложения налогом с продаж продавец товара постоянно вынужден принимать решение относительно того, действительно ли его покупатель является конечным приобретателем товара или нет. Если да, то с него надо получить налог. Если нет, то товар можно продать без налога. Однако покупатель товара всегда может заявить, что он использует его в производстве другого товара, предназначенного на продажу, хотя на самом деле продавать этот товар никогда не будет. В такой ситуации покупатель товара уклонится от уплаты налога с продаж¹¹¹.

Конечно, если взимать налог с продаж при каждой операции купли-продажи, то уклониться от него за счет подобного маневра становится невозможно, однако, при этом возникает так называемый каскадный эффект нагромождения налогов.

¹¹¹ Логвина А. Вопросы налогового законодательства // Экономист, №2-2010 – с. 68

Второй важной характеристикой любого налога зарубежные специалисты называют, как бы это странно ни звучало, «заинтересованность» налогоплательщика в его уплате. В системе налога с продаж говорить о какой-либо заинтересованности его уплаты не приходится. Как и большинство других налогов, этот налог платят, что называется, из-под палки, то есть из-за страха быть пойманным налоговым инспектором со всеми вытекающими отсюда последствиями.

Администрирование НДС предполагает сбор налога, перечисление его в бюджет, а также получение возврата (зачета) налога всякий раз, когда одно предприятие у другого покупает товар. Достоинством НДС является сильный, по сравнению с налогом с продаж, экономический побудительный мотив уплаты. Продавец товара, опять как бы это странно ни звучало, становится «заинтересованным» уплатить налог государству (во всяком случае, так полагают некоторые зарубежные эксперты). Кроме того, у продавца отпадает необходимость принимать зачастую непростое решение относительно того, является ли покупатель конечным потребителем товара или нет.

Как видно, по сложности администрирования НДС превосходит налог с продаж. Если вы — плательщик НДС, то вам приходится отслеживать все операции по приобретению сырья или полуфабрикатов и по продаже готовой продукции. Кстати, если вы не являетесь плательщиком НДС (другими словами, являетесь конечным потребителем товара), то вы просто уплачиваете этот налог продавцу без права получения возмещения из бюджета¹¹².

С другой стороны, по общему мнению, НДС обладает значительно более высокой устойчивостью по отношению к уклонению от его уплаты, поскольку начисление этого налога происходит в нескольких точках маршрута движения товара по цепочке от одного налогоплательщика к

¹¹² Налоги и налогообложение//Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2010 – с. 80

другому. Получается, что «каждый участник цепочки следит за своим соседом». То есть система налога на добавленную стоимость сама поддерживает свою работу.

Пять лет назад Президент США Барак Обама выдвинул идею введения федерального НДС в США. В ходе обсуждения новой инициативы консерваторы высказались против, считая, что правительство пытается таким образом увеличить поток денег в федеральную казну. К ним присоединились и некоторые либералы, которые посчитали НДС регрессивным, то есть налогом, который ложится более тяжелой нагрузкой на небогатые слои общества. Впрочем, этим же свойством обладает и налог с продаж, как и любой другой налог на потребление. Ведь состоятельные граждане уплачивают такой налог лишь в части малой доли своих доходов. Чтобы как-то скомпенсировать эту несправедливость, в ряде американских штатов освободили от налога с продаж продукты питания, одежду и кров (жилище). Это еще больше усложняет администрирование налога.

В ходе дискуссии о целесообразности введения НДС в США обсуждается вопрос, какой налог с оборота следует вводить на национальном уровне: НДС или налог с продаж? Многие аналитики склоняются к идее НДС. Они уверены, что он будет введен в Соединенных Штатах лет через десять. Аргументы за введение НДС в США выглядят примерно так: властям нужна «машина для производства денег». Именно такой машиной является НДС, которым облагается каждая операция купли-продажи в стране.

Более того, в США всерьез обсуждаются предложения о сокращении некоторых прямых налогов в случае введения НДС, считая что «из налога на доходы физических лиц и налога на корпорации ничего нового больше „выжать“ уже нельзя. Поэтому единственным логичным решением представляется хотя бы частичная замена прямых налогов налогом на

добавленную стоимость». По подсчетам исследовательской службы Конгресса США, каждый процент НДС в Америке может принести в бюджет 50 млрд долл. Таким образом, при введении в Америке НДС со ставкой в пределах 10–14% можно было бы освободить от налога на доходы всех американцев, зарабатывающих в год менее 100 тыс. долл., одновременно сократить налог на доходы других категорий налогоплательщиков и налог с корпораций¹¹³.

Подводя промежуточные итоги сопоставления двух видов косвенного налога, можно отметить, что большинство исследователей склоняется в пользу более высокой устойчивости НДС к налоговым махинациям и более равномерного распределения налоговой нагрузки на налогоплательщиков при его применении. С другой стороны, налог с продаж более удобен в администрировании (хотя в Индии, например, так не считают), однако на национальном уровне он действует разве что в небольших странах.

Налог на добавленную стоимость, в отличие от налога с продаж, характеризуется дополнительной нагрузкой на налогоплательщиков, находящихся внутри цепочки движения товара. В системе обложения налогом с продаж такие предприятия налог не платят. Трудно сказать, является ли это обстоятельство недостатком НДС или нет. Ясно, что система налога с продаж проще, налогоплательщиков в ней меньше, значит, контроль за ними можно сделать более жестким. Однако ясно и то, что в системе НДС под налогообложение попадают посредники (а то и просто перекупщики товара), а это уже можно считать явным преимуществом данного налога. Опять же, в системе НДС предприятия освобождаются от необходимости проверки статуса покупателя товара

¹¹³ Экономика налоговой политики / Пер. с англ. Майкла П. Девере. М.: Филинь, 2014. с. 52. – с. 87

(является ли он конечным в цепочке или нет), все происходит автоматически¹¹⁴.

Как показывают зарубежные исследования, собираемость налога с продаж в сильной степени зависит от величины его ставки. Замечено, что при выходе размера ставки этого налога за уровень 10% происходит взрывной рост уклонения от его уплаты (частные лица начинают больше покупать товары в Интернете, граждане «притворяются» предприятиями, покупают товары оптом, приобретают товары через своего работодателя и т. д.).

Таблица 3.1. Достоинства и недостатки НДС и налога с продаж

	НДС	Налог с продаж
Достоинства	Большая равномерность распределения налоговой нагрузки	Простота администрирования
	Дестимулирующее воздействие на перекупщиков	
	Отсутствие необходимости проверки статуса покупателя товара	
	Затрудненность уклонения от уплаты, на масштабы которого не влияет увеличение ставки	
Недостатки	Более высокая сложность администрирования	Отсутствие налогообложения посредников (перекупщиков), «накручивающих» цену товара
	Возможности мошенничества («карусельная схема», незаконное возмещение НДС и т.д.)	Неравномерность нагрузки на налогоплательщиков
		Необходимость проверки статуса покупателя товара (конечный покупатель или нет)
		Возможность уклонения от уплаты налога, причем масштабы уклонения обладают высокой чувствительностью по отношению к размеру ставки налогообложения

¹¹⁴ Шаталов С.Д. Развитие налоговой системы России: проблемы, пути решения и перспективы. М.: МЦФЭР, 2010 – с. 74.

При аналогичном увеличении размера ставки НДС ощутимого роста уклонения от уплаты налога никогда не происходило. Хотя при этом указывают на то, что НДС уязвим по отношению к другим весьма специфическим махинациям. Речь, в частности, идет об аферах с НДС («карусельная схема»), которые в государствах Евросоюза превратились в так сказать «спортивное увлечение». Эти аферы обычно совершаются в ситуации, когда перемещение товаров через государственную границу освобождено от НДС. Нередки аферы и с незаконным возмещением НДС. Однако похоже на то, что постепенно власти находят средства противодействия и таким махинациям.

Итак, и у НДС, и у налога с продаж есть свои преимущества и недостатки. Разумный выбор между ними, конечно, следует делать на основе более глубоких исследований, провести которые бывает совсем непросто. Взять хотя бы вопрос об оценке возможных масштабов уклонения от уплаты налога с продаж в случае принятия решения в его пользу. Как утверждают некоторые американские комментаторы, на самом деле этот выбор, в конечном счете, определяется вовсе не наукой, а исключительно политическими пристрастиями законодателей.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налог на добавленную стоимость является одним из налогов налоговой системы и в не этой системы не может применяться, иметь какое-либо существенное значение. Он требует к себе пристального внимания специалистов, государственных органов, разрабатывающих законодательные акты. Кардинальное улучшение налоговой практики в части НДС, безусловно, может иметь место и способствовать эффективному решению множества экономических проблем. Проведенное исследование этой проблематики позволяет дополнительно сделать ряд существенных выводов.

Во-первых, добавленная стоимость, являющаяся базовой основой НДС, требует к себе большего теоретико-методологического внимания в российской налоговой практике. Налогом на добавленную стоимость, соответственно, должна облагаться та стоимость, которая впервые создана товаропроизводителем. Вновь созданная стоимость аккумулирует в себе совокупность экономических интересов товаропроизводителя - и в этой связи любой отход от точного учета добавленной стоимости (вновь созданной стоимости) в системе налогообложения НДС приносит дополнительные сложности.

Во-вторых, существенно, когда расчетная методика НДС позволяет под обеспечительные меры, предусматривающие пополнение (формирование) бюджетных доходов увеличивать налоговую нагрузку. В такой подгонке, однако, есть двоякая опасность. С одной стороны, появляется соблазн фискальных действий в противовес экономическому смыслу, а, с другой стороны, отказ от прямого метода исчисления налога в угоду усложненным методам его переложения на цены реализации товаров. И то, и другое неминуемо искажают суть НДС и провоцируют

отход от конкретных проблем изучения и учета базы налога (налогооблагаемая база НДС).

В-третьих, возникает множество вопросов касательно законодательного поля НДС, определения границ его установления и использования по критерию экономической эффективности. Неучет или недостаточный учет этой проблематики не может приводить к тому, что эффективность налога становится малоучитываемой категорией. НДС - доход, который изымается (собирается) в бюджет и в этом его качестве суммарные величины, казалось бы, достаточны для оценки эффективности. Но если иметь ввиду проблематику базы налога и стимулирование роста и развития, тогда критерий эффективности смотрится по другому. Во многом фискальные функции НДС ограничиваются его стимулирующими.

Проведенное нами исследование теоретических вопросов косвенного налогообложения и практики становления и развития налога на добавленную стоимость показало, что по своему экономическому содержанию НДС является фискально-стимулирующим налогом, но практически взимаемом на всех стадиях движения продукции до конечного потребителя. В этом качестве НДС по существу является изъятием из добавленной стоимости, но по форме нет.

Результаты исследования подтверждают и актуализируют проблематику взаимодействия налогового объекта и налоговой базы, ставки налога и его собираемости, обостренности противоречий интересов налогоплательщиков и урегулированности вопросов его дифференциации. Вероятность событийного развития решений в регулировании проблематики видится в согласованности уровня налогообложения НДС и его дифференциации. В данном же направлении целесообразнее решать проблематику налоговых льгот и других преференций на перспективу.

Сверхактуальным являются вопросы налоговых возмещений и возвратов. В этом качестве нет другого налога, который бы имел столь разнообразную палитру проблем. В целях урегулирование проблемы возмещения НДС целесообразно, с одной стороны, осуществлять дифференцированный подход к реализации товаров (работ, услуг) по разным ставкам, а, с другой, изменить технологию предоставления вычета и уплаты налога. В частности необходимо использовать меры, как по либерализации предоставления налогового вычета, так и по его ужесточению, созданию оптимального режима при предоставлении налогового вычета, когда право на налоговый вычет возникает в том налоговом периоде, когда одновременно выполнены три условия:

- товары приобретены для облагаемых налогом операций;
- товары поставлены на учет;
- имеется правильно оформленный счет-фактура.

Наблюдающаяся в течение ближайшего периода времени тенденция роста показателей возмещения и возврата НДС сказывается отрицательно на характеристиках общей его значимости и роли. Государственный интерес, естественно, состоит в ужесточении норм и правил налога, но в пределах изменений в законодательстве. Не законодательное регулирование применения НДС может иметь множество субъективных последствий и коррупционных слагаемых. Этого надо избегать, не допускать, но через законодательство, прежде всего. Недопустимо, чтобы темпы роста налоговых возмещений деформировали исполнение его плановых показателей и, тем более, превышали темпы роста его уплаты. Здесь возрастает значение не только собственно налогового планирования, но и бюджетного. Крайне важным в этой проблематике, как показывают результаты исследования, является организация и эффективная работа налоговых органов.

Эффективно функционирующая система возмещения НДС, основанная на классической, зачетной схеме его исчисления и уплаты, создает значительные искажения для некоторых групп налогоплательщиков, которые влекут за собой существенные издержки. Однако, также следует указать на то обстоятельство, что возмещение значительных сумм налога из бюджета создает большое количество возможностей для злоупотреблений, как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны органов налогового администрирования.

Результаты проведенного исследования подтверждают актуальность проблематики и целесообразность совершенствования методов налогового администрирования. Ряд направлений этой проблематики фокусируются в вопросах законодательства, а другие в организации и методах его осуществления.

Общий вывод здесь такой: налоговое администрирование НДС объективно необходимо и не только с позиций улучшения показателей собираемости налога. Наиважнейшее значение имеет реализация эффективного в экономическом значении механизма исчисления и уплаты налога.

Эффективная модель формирования и использования НДС является частью другой, более общей модели налоговой системы. В этом качестве НДС оказывается наиболее «чувствительным налогом» налоговой системы. На НДС замыкается проблематика роста объемов производства товарной продукции и услуг, стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности, обеспечение роста доходов налогоплательщиков. НДС выполняет важнейшую функцию распределения доходов, способствует развитию предпринимательской деятельности. Как показывают результаты проведенного исследования, НДС играет существенную роль в ценообразовании и решении вопросов

ценообразования в осуществлении эффективной денежно-кредитной политики.

Особо следует выделить вопросы стимулирования экономического роста и развития.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998) (ред. от 02.11.2004, с изм. от 01.07.2005) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2005) – «Консультант Плюс».
2. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000) (ред. от 02.12.2007, с изм. от 06.12.2007) – «Консультант Плюс».
3. Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации".
4. Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (в ред. Постановлений Правительства РФ от 09.07.2003 N 415, от 08.08.2003 N 476, от 18.11.2006 № 697).
5. Приказ Минэкономразвития РФ от 03.11.2005 N 284; письмо Минфина РФ от 08.12.2006 № 03-11-02/272
6. Приказ Минэкономразвития РФ от 03.11.2006 N 360; письмо Минфина РФ от 08.12.2006 № 03-11-02/272
7. Федеральный закон от 20.04.2014 №81-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»
8. Аврова И.А. Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение – М.: Индекс Медиа, 2010. с. 561.
9. Адамов Н.А. Бухгалтерский учет в организации – 3-е изд., - М.: Питер, 2010. с. 125.
10. Адамов Н.А. Организация бухгалтерского учета и пути создания системы управления дебиторской задолженности // Журнал Все для бухгалтера, 2010 г. № 10. С. 45-56.
11. Азримеян А.Н. Большой экономический словарь – 6 – е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2010. с. 512.

12. Алле М. Условия эффективности в экономике / Пер. с франц. Л.Б. Азимова, А.В. Белянина, И.А. Егорова, Н.М. Калмыковой. М.: Наука для общества, 2011. с. 456.
13. Андреева М.В. Действие налогового законодательства во времени / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2012. с. 52.
14. Аристархова, Маргарита Константиновна. Теория и практика налогообложения [Текст] : учебное пособие Уфа: Уфимский гос. авиационный технический ун-т, 2010
15. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс. — Киев: "Ника-Центр", "Эльга", 2013. с. 562.
16. Бойкова М.П., Бухарева А.Ю., Анохина Е.В. Строительство: учет и налогообложение» - М, Спб: «Вершина», 2013. с. 478.
17. Бойцов Г.В., Долгова М.Н. Бойцова Г.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса. М., 2014. с. 125.
18. Брызгалин А.В. и др. Актуальные вопросы налогового, гражданского и корпоративного права // Налоги и финансовое право. 2014. с. 142.
19. Брызгалин А.В. Налоговый кодекс РФ и российское налоговое законодательство: соотношение и взаимодействие // Налоговый вестник. 2010. N 1. С. 29.
20. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2010. с. 128.
21. Вопросы теории и практики исчисления и взимания налогов. Учебное пособие/Под рук. Л.П. Павловой. М.: Изд-во Фин. акад. при Правительстве РФ, 2011
22. Гаврилов, А. Т. Налоговый кодекс Российской Федерации: новшества, повлекшие изменения в 2012 году [Текст] Москва: Библиотечка "Российской газеты", 2012
23. Горский И.В. Налоги в рыночной экономике. М.: Анкил, 2013

24. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: Учебник. М., 2010. С. 130 – 131
25. Емельянов А.С. Финансовое право. М., 2010. с. 165.
26. Ефимова О.В. Финансовый анализ – М.: Финансстатинформ, 2014. с. 52.
27. Ильин А.В. Современное российское законодательство о налогах и сборах // Финансы. 2013. N 7. С. 21.
28. Князев В.Г., Пансков В.Г. Налоговая система России. Учебное пособие. М.: Российская экономическая академия, 2012
29. Ковалев А.И., Привалов В.П. Анализ финансового состояния предприятия - М.: Центр экономики и маркетинга, 2015. с. 352.
30. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2015. с. 451.
31. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / А.Н. Козырин [и др.]; под ред. А.Н. Козырина. М., 2010. С. 4 - 5.
32. Костылева В.А. О налогообложении игорного бизнеса // Кубань-бизнес. - 2010.- N 42. - С. 5.
33. Красноперова О.А. "Налоговый процесс" на федеральном уровне // Гражданин и право. 2012. N 1. С. 53.
34. Кренина М.Н. Финансовое состояние предприятия. Методы оценки.- М. : ИКЦ Дис, 2013. с. 52.
35. Кугаенко А.А., Белянин М.П. Теория налогообложения. М.: Вузовская книга, 2011
36. Кузнеченкова В.Е. Налоговый правотворческий процесс в системе юридических категорий // Журнал российского права. 2010. N 1. с. 5-13.
37. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России: Учебник. М., 2011. С. 12 - 13.

38. Логвина А. Вопросы налогового законодательства // Экономист, №2-2010
39. Маркарьян Э.А., Герасименко Г.П., Маркарьян С.Э. Финансовый анализ: Учебное пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2010
40. Миляков Н. В. Налоги и налогообложение: практикум. 3-е изд., перераб. и доп. — М: ИНФРА-М, 2013. — 380 с.
41. Налоги и налогообложение. Учебное пособие для вузов//Под рук. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М.: ЮНИТИ, 2013
42. Налоги и налогообложение//Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2010
43. Налоги. Учебник для вузов//Под ред. Д.Г. Черника. М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2014
44. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2012. С. 206.
45. Нехамкин А.Н. О поэтапном снижении налогов в различных сферах бизнеса – Налоговый вестник , 2011, №3
46. Пансков В.Г. Российская система налогообложения: Проблемы развития. М., 2011. С. 33.
47. Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2010. С. 106 - 107.
48. Пеньков Б. Оптимизация налоговой системы - Экономист, 2011, №4
49. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. М., 2014. С. 111.
50. Петров А.В. Налоговый учет: учебник. – М.: Бератор-Публишинг. 2011. - 183 с.
51. Постатейный комментарий. Налоговый кодекс РФ, часть первая / Под ред. проф. В.И. Слома. М., 2010. С. 13.

52. Стрельников В.В. Налоговые правоотношения и процедуры банкротства // Налоговые споры: теория и практика. 2015. N 1. с. 52.
53. Титова М.В. Налоговые льготы: Автореф. дис.... канд. юрид. наук. СПб., 2014. С. 33.
54. Ткач В.И. Бухгалтерский учет в строительстве (с элементами налогообложения) – М., 2013. с. 452.
55. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М., 2012. С. 94.
56. Федеральные налоги. Порядок исчисления и уплаты, отчетность. М.: Изд-во «Главбух», 2011
57. Черник Д.Г. Налоги. – М.: Финансы и статистика, 2010
58. Шаталов С.Д. Развитие налоговой системы России: проблемы, пути решения и перспективы. М.: МЦФЭР, 2010
59. Шевелева Н.А. Состав и действие актов налогового законодательства // Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. М., 2013. С. 41.
60. Экономика налоговой политики / Пер. с англ. Майкла П. Девере. М.: Филинь, 2014. с. 52.
61. Экономика предприятия: Учебник. /Под ред. О. И. Волкова. — М.: ИНФРА-М, 2010. с. 325.
62. Эриашвили Н.Д. Налоговый процесс : учебное пособие для студентов высших учебных заведений. Москва: ЮНИТИ, 2012
63. Сайт Федеральной Налоговой Службы РФ – <http://www.nalog.ru>