

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ  
КАФЕДРА ФИНАНСОВОГО ПРАВА

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ В ГЭК

Руководитель ООП

Кандидат юридических наук, доцент

 И.А. Никитина  
« 19 » 06 2017 г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА БАКАЛАВРА**

Налог на добавленную стоимость, в России и за рубежом

по основной образовательной программе подготовки бакалавров  
направление подготовки 40.03.01 «Юриспруденция»

Терещенко Илья Сергеевич

Руководитель ВКР

Кандидат юридических наук,

доцент

 Кузнецов С. С.

подпись

«    »                      2017 г.

Автор работы

Студент группы № 06281

 Терещенко И. С.

подпись

Томск – 2017

Министерство образования и науки Российской Федерации  
(МИНОБРНАУКИ РОССИИ)  
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ (НИ ТГУ)  
Юридический институт  
Кафедра финансового права

**УТВЕРЖДАЮ**  
Руководитель ООП  
40.03.01 «Юриспруденция»

  
И.А. Никитина  
«01» сентября 2016 г.

**СОГЛАСОВАНО**  
Заведующий кафедрой

  
С.С. Кузнецов  
«01» сентября 2016 г.

**ЗАДАНИЕ**

по подготовке выпускной квалификационной работы  
студенту группы 06281 ЮИ ТГУ Терещенко Илье Сергеевичу

Тема работы: «НДС в России и за рубежом»

Утверждена: 01 сентября 2016 г.

Руководитель работы: Кузнецов С.С.

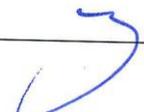
Сроки выполнения работы:

1. Составление предварительного плана и графика написания работы с 01 сентября 2016 г. по 22 сентября 2016 г.
2. Подбор и изучение необходимых нормативных документов, актов и специальной литературы с 22 сентября 2016 г. по 27 октября 2016 г.
3. Сбор и анализ практического материала с 27 октября 2016 г. по 24 ноября 2016 г.
4. Составление окончательного плана работы: с 24 ноября 2016 г. по 08 декабря 2016 г.
5. Написание и оформление работы: с 08 декабря 2016 г. по 25 мая 2017 г.
6. Срок сдачи работы на кафедре: 01 июня 2017 г.
7. Срок сдачи работы в ГЭК: 08 июня 2017 г.

Если работа выполняется по заданию организации, указать её - нет

Встречи автора работы с научным руководителем – ежемесячно (последняя неделя месяца в часы консультаций)

Руководитель выпускной квалификационной работы  
кандидат юридических наук, доцент

  
С.С. Кузнецов

С Положением о порядке организации и оформления выпускной квалификационной работы ознакомлен, задание принял к исполнению 01 сентября 2016 г.

  
И.С. Терещенко

## АННОТАЦИЯ

Тема: «Налог на добавленную стоимость, в России и за рубежом»

Объем выпускной квалификационной работы бакалавра, 97 страниц, на которых размещены 3 рисунка и 1 таблица. При написании ВКР использовалось 79 источников.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, администрирование.

Объектом исследования при написании работы послужил процесс администрирования налога на добавленную стоимость, в России и за рубежом  
Предметом исследования работы стал налог на добавленную стоимость.

В выпускную квалификационную работу бакалавра входит введение, три главы, заключение.

Во введении раскрывается актуальность исследования по выбранному направлению, ставится проблема, цель и задачи исследования, определяются объект, предмет научных поисков, указывается методологическая база исследования, его теоретическая, практическая значимости.

В главе первой раскрывается история возникновения и становления налога на добавленную стоимость, а так же правовая природа и сущность налога в РФ

В главе второй рассмотрен опыт администрирования НДС в зарубежных странах.

В третьей главе предложены методы совершенствования НДС в условиях налогового администрирования в РФ.

Заключение посвящено основным выводам и предложениям по совершенствованию НДС в условиях налогового администрирования в РФ.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	5
1. Сущность налога на добавленную стоимость	7
1.1 Возникновение и становление налога на добавленную стоимость	-
1.2 Правовая природа налога на добавленную стоимость	13
2. Налог на добавленную стоимость в странах континентальной Европы	25
2.1 Налог на добавленную стоимость во Франции	-
2.2 Налог на добавленную стоимость на Кипре	35
2.3 Налог на добавленную стоимость в Израиле	41
3. Основные направления совершенствования налога на добавленную стоимость	47
3.1 Совершенствование порядка уплаты налога на добавленную стоимость	-
3.2 Оценка эффективности порядка уплаты налога на добавленную стоимость	56
Заключение	68
Список использованной литературы	72

## ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы выпускной квалификационной работы состоит в том, что одним из главных и стабильных источников дохода федерального бюджета Российской Федерации выступает НДС: на него в последние годы приходится около 25% доходов. Только внешнеэкономические доходы, превышают поступления от НДС. Соответственно расходная часть бюджета в РФ, в значительной степени зависит от поступления НДС. С 1991 года в РФ был создан порядок администрирования, исчисления и уплаты НДС. Но до сих пор инструменты исчисления и уплаты налога, нуждаются в дальнейшем совершенствовании. Так же в последнее время наблюдается рост вычетов по НДС, над его начислениями. Скорее всего, данная проблема связана с тем, что налогоплательщики, используя недостатки законодательной системы и пробелы в администрировании НДС, используют механизмы для ухода от уплаты НДС. Часто применяемая схема – использование как контрагента, предприятий, которые не исчисляют и не уплачивают НДС, на данные предприятия перекладывается налоговая база. Данные злоупотребления определили актуальность темы выпускной квалификационной работы, так как от этого напрямую зависят поступления в бюджет РФ.

Целью выпускной квалификационной работы является комплексная оценка администрирования налога на добавленную стоимость и разработка предложений по его усовершенствованию.

Необходимо выполнить следующие задачи:

- определить сущность понятия налога на добавленную стоимость
- проанализировать разработанные отечественные и зарубежные практики администрирования НДС;
- предложить меры и пути совершенствования администрирования НДС.

В качестве предмета исследования выступает налог на добавленную стоимость в России и за рубежом

Теоретической базой при написании выпускной квалификационной работы выступили труды отечественных и зарубежных ученых и специалистов в области администрирования НДС, таких как Кудряшова Е.В., Пепеляев С.Г., Уер А.Р.

Если говорить о методологической базе исследования, то наиболее важными составляющими являются отечественные и зарубежные методы оценки администрирования НДС.

Теоретическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в том, что выявленные при исследовании пробелы в определениях налогового законодательства,

а также предложения, описанные в ВКР по их устранению, дают возможность расширить и углубить теоретические основы косвенных налогов в РФ.

Практическая значимость работы заключается в предложенных механизмах совершенствования Налоговой системы РФ, описывающих возможность справиться с действующими злоупотреблениями и в связи с этим добиться увеличения поступлений в бюджет РФ.

## **1 Сущность налога на добавленную стоимость**

### **1.1 Возникновение и становление налога на добавленную стоимость**

Становление налоговых систем в течение большей части двадцатого века происходило в сравнительной обособленности национальных экономик. Определяющие факторы налоговой политики государств мира были внутренние, среди которых основным направлением послужил выбранный каждым конкретным государством путь макроэкономического развития.

«Необходимо отметить, что политика в отношении налоговой системы зарубежных стран, в части косвенных налогов в значительной степени подвластна процессам его стандартизации в рамках межгосударственного сотрудничества. Значительных результатов в деле стандартизации налогов достигли государства, находящиеся в составе Европейского союза. Гармонизация налогов в странах Евросоюза преследует следующие цели: размывание границ для достижения совершенной конкуренции; создание общего рынка Европейских государств, как главного инструмента размывания всевозможных границ; создание общеевропейской модели налоговых систем. Главным направлением данного процесса, является стандартизация взимания косвенных налогов, которым так же является Налог на добавленную стоимость»<sup>1</sup>.

Внедрение во второй половине двадцатого века налога на добавленную стоимость в развитых государствах, стало одним из основных событий экономической политики. НДС занял основное место в налоговых системах этих государств.

Предшественником НДС был налог с оборота, его разработал Сименсон в начале двадцатого века. НДС получил название облагороженного налога с оборота. Основной причиной для возникновения НДС, стала значительная нехватка доходов. Связано это было с существенными затратами в связи с Первой мировой войной.

«В 1937 г. часть стран Евросоюза сменили налог с оборота на единый налог на производство. После второй мировой войны, в 1948 г., был предложен механизм отдельных платежей, по которому производитель уплачивал налог с общей суммы всех проданных товаров за вычетом налога, который входил в стоимость приобретенных ранее комплектующих, налоговый период составлял один месяц»<sup>2</sup>.

Налог на добавленную стоимость, появился на основе двух инициатив:

1. Государства, являющиеся участникам Римского договора, первыми проявили инициативу внедрения НДС. В момент подписания данного договора, страны участницы

---

<sup>1</sup> Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций. М., 2003. С. 259

<sup>2</sup> Устинова Е.А. Экспортные компании в обеспечении внешнеторговой безопасности Российской Федерации: административно-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. Наук. М., 2008. С. 222.

взимали налоги с продаж, это несло неудобства, особенно с обязательствами в рамках данного договора. Во второй половине XX века, государства участники данного договора, заменили действующие налоги на НДС.

2. Скандинавские страны, ставящие перед собой цель увеличения социальных расходов, увидели в НДС источник повышения доходов. Отказываясь идти по пути повышения налоговой нагрузки на доходы физических, скандинавские страны, так же внедряют НДС во второй половине XX века<sup>1</sup>.

Порядок взимания НДС был создан в 1954 г. экономистом Франции М. Лоре. Данный налог был введен не сразу. Некоторое время, данная система подвергалась экспериментам. Лабораторией для изучения налога, для последующего его внедрения в государствах Европы, стало государство Кот д'Ивуар, являвшееся французской колонией.

Изначально НДС рассматривался как модернизированный налог с продаж. Хотя после внедрения, НДС показал все свои преимущества перед предшественниками, и стал основным налогом, в налоговых системах государств, которые его ввели<sup>2</sup>.

НДС в сегодняшнем виде, был введен во Франции в 1968 г.

Унификацию налогового законодательства стран Европы, можно назвать как позитивной, так и негативной. Позитивная унификация означала возникновение правовой базы на уровне Евросоюза для администрирования отношений при помощи влияния на политику стран Евросоюза и принятия общих решений, а так же унификацию национального законодательства в сфере налогов. Негативная унификация это выставление запретов на определенные виды действий, которые не соответствуют общему направлению государств Европы. Данный способ унификации применяется путем принятия Судом Евросоюза решений, которые запрещают дискриминацию в налогообложении нерезидентов и доходов, полученных за границей. Для унификации законодательства в Европе применяются регламент и директива. Директива, адресованная определенным государствам, является обязательной для исполнения. Директива не имеет прямого действия на национальные законодательства, она внедряется в них, путем приведения нормативных актов в соответствие указанным положениям. Регламент, является более жестким инструментом, так как подлежит прямому применению, в государствах, которым он предписан, так же преследующий цель унификации национальных экономик. Но сегодня в основном используются Директивы<sup>3</sup>.

Директивы, которые действуют в отношении налогового законодательства:

1) директива, регламентирующие элементы налогов и порядок взаимодействия,

---

<sup>1</sup> Вишнеvский В.П. Налогообложение: теории, проблемы, решения: Монография. Донецк, 2006. С. 241.

<sup>2</sup> Shoup C.S. Taxation in France. Paris. National Tax Journal. 1953. Dec. P. 5.

<sup>3</sup> Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: Сравнительно-правовое исследование. М., 2001 С 375.

стран участниц директивы;

2) директивы, которые вносят изменения в принятые директивы<sup>1</sup>.

Первая директива регламентирована изменения на национальном уровне налога с оборота на НДС<sup>2</sup>. Директива была направлена на изменение системы косвенного налогообложения, в государствах Евросоюза и способствовать развитию совершенной конкуренции в Евросоюзе. Также в Директиве описывались пути внедрения НДС в национальное законодательство и исчисления НДС. «В данной директиве необходимо было конкретизировать техническую сторону перехода к НДС, исходя из этого в тот же момент с Первой директивой была принята Вторая директива, которая назвала налог на добавленную стоимость основным косвенным налогом Евросоюза»<sup>3</sup>. Исходя их положений Первой Директивы, к 1972 году, государства должны были создать соответствующую налоговую систему и внедрить НДС. Также данной Директивой описывалось, что страны, желающие в будущем вступить в Евросоюз, должны так же внедрить НДС.

В 1972 году в соответствии с положениями Третьей директивы, налоговые системы стран участниц были изменены на налоговые системы, основанные на НДС<sup>4</sup>.

Опыт Франции, стали подхватывать остальные развитые государства. Споры по поводу внедрению НДС в Великобритании были вызваны докладом "Благоприятные условия для обеспечения быстрого экономического роста" ("Conditions Favorable for Faster Growth"), сделанным в апреле 1963 года в Британском национальном совете по экономическому развитию. Все принятые налоговые акты в итоге были аккумулированы в один от 1 апреля 1973 года "О налоге на добавленную стоимость"<sup>5</sup>. «Заметим, что основным фактором, внедрения НДС, была не экономическая перспектива, а политическое решение, чтобы не упускать возможность влияния на интеграционные процессы Европы»<sup>6</sup>.

Германия прошла различные стадии своего устройства, как экономические, так и политические. Она справилась с кризисами и поражениями в Первой и Второй мировой войне. Сегодня Германия сильная социально направленная экономика, на основных

---

<sup>1</sup> Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: Учеб.-метод. пособие. 2-е изд., доп. и перераб. М., 2011. С 56

<sup>2</sup> First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member State concerning turnover taxes // Official Journal. 1967. 14 Apr. P. 1301 - 1303.

<sup>3</sup> Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and Procedures for application of the common system of value added tax // Official Journal. 1967. 14 Apr. P. 1303 - 1312.

<sup>4</sup> Third Council Directive 69/463/EEC of 9 December 1969 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes - Introduction of value added tax in Member States // Official Journal. 1969. 20 Dec. P. 0034 - 0035.

<sup>5</sup> George St. Britain in the European Community/ St. George, – Oxford.: University Press, 1998. 65 p.

<sup>6</sup> Вавилова М.А. НДС в системе косвенных налогов Европейского союза и Российской Федерации: Сравнительно-правовой анализ: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 15.

позициях участвующая в интеграции и предписывающая векторы ее развития.

Толчком к рассмотрению парламентом страны возможности внедрения НДС явилась озвученная ранее Первая директива. Германская общественность, до принятия Директивы, стала выказывать недовольство налогом с оборота, что в свою очередь так же повлияло на скорейшее принятие НДС. В 1967 г. Закон "О НДС" был сформирован окончательно и вступил в силу с 1 января 1968 года.

Для ФРГ НДС послужил не только доходным инструментом, но и механизмом, которые выравнивал экономическое положение земель государства. С проводимыми реформами, центр теперь мог собирать НДС на своем уровне и перераспределять между землями, выравнивая их уровень развития.

«В 1969 году НДС внедряется и в Швеции. Здесь внедряется в действие самая высокая ставка НДС, составившая 25 процентов»<sup>1</sup>.

После принятия в 1977 году Шестой директивы, внедрение НДС становится общим для стран Европы. В положениях данной Директивы, НДС утверждался как основной косвенный налог и с ее введением он становится общеобязательным<sup>2</sup>.

После принятия Шестой директивы, которая предусматривала полную гармонизацию принципов исчисления НДС, данный налог начал рассчитываться в ЕС по единой системе, хотя сохранялась значительная дифференциация по количеству ставок и по их уровням.

«В апреле 1970 г. было принято решение о замене финансирования европейского сообщества путем взносов государств-членов системой собственных ресурсов, которые, помимо прочего, должны были включать средства НДС, аккумулированные с помощью применения общей надбавки к ставке налога. Таким образом, основной целью Шестой директивы была гармонизация базы НДС для того, чтобы обеспечить насколько возможно одинаковые результаты применения ставки налога к налогооблагаемым сделкам в разных государствах Европы. В этой Директиве подробно описывались те сферы производства и обращения товаров и услуг, которые облагались НДС, была проведена их детальная классификация.

Директива имеет положения рекомендующие ставку НДС. Основной ставкой установлено 15%; так же имеется в директиве список товаров, на которые могут быть установлены льготные ставки, но минимальный порог установлен в 5 %»<sup>3</sup>.

Шестая директива окончательно утвердила базу современной европейской системы обложения НДС, чем способствовала стандартизации взимания данного налога в Европе. Как указывает Г.П. Толстопятенко, «в Директиве определяется момент возникновения

---

<sup>1</sup> Черник Д.Г. Налоги Швеции М., 2001. N 3. С. 24.

<sup>2</sup> Демчук Н.Н. Проблемы реформирования налога на добавленную стоимость. М., 1999. N 12. С. 54

<sup>3</sup> Uer A.P. Tax and Legal Aspects of Harmonization / A.P. Uer, Kluwer, 1993. P. 92 - 93.

налоговой задолженности и, соответственно, права налоговой администрации потребовать от должника уплаты налога в установленный срок. Налоговый случай наступает, и налог становится взимаемым, если товары доставлены или услуги оказаны»<sup>1</sup>.

Восьмая и Тринадцатая директивы установили возможность возмещения НДС<sup>2</sup>.

«В 80-е гг. XX в. НДС, включают государства Азии, Америки и Африки. Та же его вводят Бразилия, Индонезия, Турция, Индия, Египет, Колумбия, и иные государства. В начале 90-ых НДС начинает применяться в странах бывшего СССР»<sup>3</sup>.

Итоговым актом стандартизации НДС в Европе, выступает «Директива Совета 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 г. об общей системе НДС»<sup>4</sup>.

В государствах Европы, НДС выступает как основной источник доходов национальных экономик. Доходы от НДС составляют в среднем примерно 0,4% валового продукт на 1% ставки НДС. Любое движение ставки, влечет за собой изменение доходов.

«Для Европы НДС играет важную роль, он способствует реализации размывания границ между странами ЕС. Сегодня в странах Европы доля НДС составляет от 10 до 25% общей суммы поступающих в бюджет средств. Во Франции - 45%, в Великобритании и Германии - 50%.»<sup>5</sup>.

«Разработанный механизм взимания НДС, обеспечивает высокое аккумулирование косвенных налогов»<sup>6</sup>.

«В Латинской Америке, так же значительная доля косвенных налогов собирается в доходной части бюджета. В условиях инфляции, данный механизм НДС, способствует налоговыми поступлениями в бюджет, так как НДС тонко реагирует на движение цен, помогая бюджету спастись от инфляции. Также по системе собирания и администрирования налог на добавленную стоимость являются наиболее простыми, чем прямые налоги, в связи с тем, что не требуют огромного аппарата налоговых органов и сложной системы расчета. В связи с этим в менее развитых странах косвенные налоги больше прямых. Так же, доходы населения в этих государствах ниже, чем в преуспевающих, что также определяет несущественный уровень прямых налогов»<sup>7</sup>.

Налог на добавленную стоимость является нейтральным по мнению западных экспертов, к установившимся в стране производству и распределению. «Так, в отличие от

---

<sup>1</sup> Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: Сравнительно-правовое исследование. М., 2001. С 432.

<sup>2</sup> Thirteenth Council Directive 86/560/EEC of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory // Official Journal. 1986. 21 Nov. P. 0040 - 0041.

<sup>3</sup> Демчук Н.Н. Проблемы реформирования налога на добавленную стоимость. М., 1999. N 12. – С. 54

<sup>4</sup> Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.

<sup>5</sup> Завалко М.В. Актуальные проблемы правового регулирования НДС в ФРГ. М., 2001. С 146.

<sup>6</sup> Угрюмова А.В. Налоговое администрирование НДС: опыт применения и пути совершенствования: дис. ... канд. экон. наук. М., 2009. С. 11.

<sup>7</sup> Пепеляев С.Г. Налоговое право: Учеб. Пособие. М. 2000. С. 248.

налога с оборота НДС сохраняет индифферентность по отношению к числу посредников при движении товара по товаропроводящей сети от производителя к конечному потребителю. Не зависит НДС и от конкретной организационно-правовой формы предприятий, а также от участвующих в производстве и распределении товаров и услуг»<sup>1</sup>.

«Наконец, с административной точки зрения налог на добавленную стоимость является более экономным и эффективным налогом. Проблема косвенного налогообложения, а именно обложение услуг налогом, решена при помощи механизма взимания НДС, что предоставило самые широкие возможности по обложению конечного потребителя»<sup>2</sup>. По теории НДС не должен влиять на производство товаров работ и услуг, в связи с этим государство может внедрять достаточно высокие ставки НДС, до 25 %, при этом не одно звено, цепочки движения товара и его конечного потребления, не обязано уплачивать всю сумму НДС. «Очень практично для государства - распределение данной обязанности между многими участниками. Но так же следует заметить, что бизнес оказывается связанным паутиной налога на добавленную стоимость»<sup>3</sup>.

В таких крупных странах, как Индия и США, НДС не взимается на федеральном уровне. В данных государствах субъекты обладают широкими полномочиями в сфере взимания налога на потребление, а применение НДС на уровне федеральных властей неизбежно создает значительные проблемы в перераспределении налоговых доходов между частями страны. Так же трактуется довольно позднее внедрение налога в Австралии и Канаде.

Как видно из краткой исторической справки, к моменту принятия налога на добавленную стоимость утвердилась идея косвенного налога с универсальной налоговой базой. Практически все налоги с оборота, предшествовавшие НДС, создавались с универсальным объектом. Однако, несмотря на отчаянные попытки включить в объект налогообложения все товары, работы и услуги, этого сделать не получалось. Проблемным звеном являлись услуги, поскольку цепочку реализации услуг достаточно сложно проследить. К тому же облагаемые налогом товары, если они использовались в дальнейшем в производстве, создавали излишнее налоговое бремя.

Сейчас НДС, основной косвенный налог в Европейском союзе – во всех налоговых системах государств ЕС, данный налог является обязательным.

## **1.2 Правовая природа налога на добавленную стоимость**

Сейчас НДС, самый распространенный косвенный налог. НДС начисляется при

---

<sup>1</sup> Орлова В.М. Зарубежный опыт налогообложения в части налога на добавленную стоимость. М., 2008. N 1. С. 25.

<sup>2</sup> Watson R. Indirect taxation - the present and the future. 2002. Apr.

<sup>3</sup> Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика: Учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности "Налоги и налогообложение". М., 2006. С. 154.

каждом изменении стоимость в цепочке производства и перераспределения.

Петти, озвучивал следующие преимущества НДС:

- только те, кто регулярно потребляют товар, работы, услуги уплачивает НДС, что говорит нам о том, что налог никому не навязывается и его легко уплатить;

- не происходит двойной оплаты НДС, за один и тот же приобретенный товар, работу и услугу, так как два раза невозможно употребить одну и ту же вещь;

- уровень собранных налогов, предоставляет информацию об экономическом состоянии государства в определенный момент времени<sup>1</sup>.

Так как НДС приносит значительный доход в бюджеты, то этим было обусловлено его повсеместное применение в различных государствах. Рассмотрим три направления фискальных преимуществ, которые описывал М.Н. Соболев.

Во-первых: косвенные налоги, поскольку они направлены на предметы широкого потребления, всегда приносят большой доход для государства, так как направлены на широко употребляемые товары, работы и услуги; поступления в бюджет основываются именно на широком потреблении данных товаров, работ и услуг, исчисляемые сотнями тысяч и миллионами килограммов, литров и т.д.

Во-вторых, налоги, которые уже имеются в стоимости товаров работ и услуг, взимаются завуалированно от конечного потребителя. И. Тэн говорил, что везде в стране, в любом населенном пункте можно отыскать лавочки торговцев. Каждый день к нему приходят потребители, большие и мелкие серебряные монеты которых, не останавливаясь, звенят на прилавке. В каждой такой монете есть несколько сантиметров для фиска - это его часть, которая получена уже вперед. Потребитель, не замечая платит налог, который включен в общую стоимость товара.

В третьих, фискальная выгода связана с тем, что косвенные налоги, включенные в стоимость товаров, работ и услуг, покупаемых потребителями тогда, когда в кошельке есть денежные средства, не появляются недоимки налога, как это случается с налогами на производство<sup>2</sup>.

Косвенные налоги не принадлежат предприятию. В этом заключается их природа. Они не являются его непосредственным доходом, а подлежат переводу в бюджетную систему, хотя сначала и находятся в распоряжении предприятия<sup>3</sup>.

В России развитие НДС начинается в 1991 году с принятием Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года N 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

---

<sup>1</sup> Нечипорчук Н.А.. Акцизы. 2-е изд., перераб. / Н.А. Нечипорчук, Т.К. Подгорная – М.: Статус-Кво 97, 2006. 365 с.

<sup>2</sup> Соболев М.Н. Очерки финансовой науки. Пг., 1925. С. 312.

<sup>3</sup> Ашмарина Е.М. Некоторые особенности порядка исчисления в Российской Федерации налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость. М., 2005. N 1. С. 24.

Федерации»<sup>1</sup>. По положениям данного закона НДС становится федеральным налогом. Но данный акт не открывал сущности и инструментов НДС. В Законе Российской Федерации от 6 декабря 1991 года N 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость»<sup>2</sup>, который вступил в силу с 1 января 1992 года, устанавливаются элементы НДС. В законе описывалось, что НДС, это форма изъятия в бюджет части прироста стоимости, которая появляется на всех этапах процесса производства товаров, работ и услуг и поступает в бюджетную систему по мере их реализации. Но этот закон не регулировал в должной мере процесс исчисления и уплаты НДС. Приходилось принимать подзаконные акты и использовать судебную практику. Это изменилось после того, как вступил в силу Закон РФ от 16 июля 1992 года N 3317-1 «О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России»<sup>3</sup>. Завершающим этапом, по вопросам регулирования налоговых отношений, и налога на добавленную стоимость, стало принятие Налогового кодекса Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ<sup>4</sup>. 1 января 2001 года вступил в силу Федеральный закон от 5 августа 2000 года N 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах»<sup>5</sup>. Глава 21 НК РФ, вступает в силу после принятия данного ФЗ, именно при помощи нее, сейчас регулируется порядок исчисления и уплаты НДС.

«Основанием возникновения, изменения и прекращения обязанности уплаты налога является совокупность обязательных и факультативных элементов налогообложения, перечисленных в ст. 17 НК РФ»<sup>6</sup>: налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, налоговые льготы.

«Элементы налогообложения - это внутренние исходные функциональные единицы, которые в своей совокупности составляют юридическую конструкцию налога»<sup>7</sup>.

И.И. Кучеров справедливо обращает внимание, «что без указания элементов юридической конструкции налога в нормативном правовом акте налоговая обязанность не появляется вовсе»<sup>8</sup>.

---

<sup>1</sup> Об основах налоговой системы в Российской Федерации Закон РФ от 27.12.1991. N 2118-1 (ред. от 11.11.2003) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2004).

<sup>2</sup> О налоге на добавленную стоимость. Закон РФ от 6 декабря 1991. N 1992-1 (ред. от 24.03.2001).

<sup>3</sup> О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России. Закон РФ от 16 июля 1992. N 3317-1 (ред. от 29.11.2004).

<sup>4</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998. N 146-ФЗ. (принят ГД ФС РФ 16.07.1998), (ред. от 28.12.2016).

<sup>5</sup> О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах: федеральный закон от 05.08.2000. N 118-ФЗ (ред. от 28.11.2011).

<sup>6</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998. N 146-ФЗ. (принят ГД ФС РФ 16.07.1998), (ред. от 28.12.2016).

<sup>7</sup> Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001. С. 160.

<sup>8</sup> Кучеров И.И. Новый концептуальный подход к определению налога. М., 2008. N 1. С. 27.

Операции которые осуществляет налогоплательщик, выступают объектом НДС. Перечень таких операций закреплён в ст. 146 НК РФ. К ним относятся: реализация товаров на территории РФ, в том числе реализация предметов залога или по соглашению о предоставлении отступного или новации (под реализацией понимается передача права собственности как на возмездной, так и на безвозмездной основе), передача на территории России товаров, выполнение работ, оказание услуг для собственных нужд, затраты, которые не применяются к вычету, строительно-монтажные работы для собственного потребления, ввоз товаров на таможенную территорию России. Перечень операций, не являющихся объектами НДС, закреплён в ст. 149 НК РФ, также перечень товаров, не облагаемых НДС, закреплён в ст. ст. 150 и 157 НК РФ. Для применения освобождения от уплаты НДС по операциям, закреплённым в ст. 149 НК РФ, плательщик обязан вести отдельный учёт таких операций. При определении объекта налогообложения необходимо чётко определить место реализации товара (работ, услуг). Порядок определения места реализации товара закреплён в ст. 147 НК РФ, работ и услуг - в ст. 148 НК РФ и представляет собой перечень условий, подпадание под которые и определяет место реализации товаров, работ, услуг.

По общему правилу ст. 39 НК РФ реализация - это:

- передача на возмездной основе права собственности на товар;
- передача на возмездной основе результатов выполненных работ одним лицом для другого лица;
- возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

Данные операции являются реализацией, даже в том случае, если осуществляются безвозмездно. (абз. 2 пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Кроме того, статья 146 НК РФ, являясь специальной по отношению к статье 39 НК РФ, также включает в содержание реализации для целей налогообложения НДС реализацию предметов залога, передачу имущественных прав, а также товаров по соглашению об отступном или новации.

«Так же уточним, что под документами, подтверждающими объект налогообложения, по мнению суда, не относятся счета-фактуры»<sup>1</sup>.

Подчеркнем, что правовое регулирование НДС в России несколько отличается от ряда зарубежных стран. Но, несмотря на это, общий механизм налога является идентичным.

Признаками НДС как основного федерального налога являются:

- устанавливается исключительно НК РФ;
- обязателен к уплате на всей территории Российской Федерации. Соответствующая ставка налога, определяющая подлежащую уплате в бюджет сумму налога, может быть

---

<sup>1</sup> Пепеляев С.Г. Основы налогового права: Учебно-методическое пособие. М., 1995. С. 178.

определена законодателем только на федеральном уровне. Предоставление региональным и местным властям права на установление данного элемента юридической конструкции налога привело бы к дисбалансу прав налогоплательщиков, находящихся в различных регионах России;

- значительные поступления от НДС позволяют РФ аккумулировать значительные финансовые средства на федеральном уровне. Федеративное устройство Российской Федерации обуславливает необходимость распределения части бюджетных средств по соответствующим регионам России. Таким образом, отнесение НДС к категории региональных или местных налогов привело бы к неэффективному функционированию системы межбюджетных трансфертов.

«В настоящее время в Российской Федерации НДС включается производителем или продавцом в цену товара, оплачивается покупателем и рассчитывается как разность между НДС, уплаченным покупателем, и НДС, уплаченным в связи с расходами, включаемыми в себестоимость продукции. Из полученного от покупателя налога ("входной" НДС) налогоплательщик вычитает сумму налога, уплаченного им при приобретении необходимых для производственных нужд товаров (работ, услуг) ("выходной" НДС) и выделенного в счете-фактуре поставщика. Разница вносится в бюджет»<sup>1</sup>.

Значительным недостатком правовой конструкции НДС является отсутствие не только алгоритма исчисления добавленной стоимости, но и конкретной ее дефиниции с правовым и экономическим содержанием, а также четко заданными параметрами, а не искусственно присвоенными налоговой базе несвойственными и чуждыми ей стоимостными характеристиками<sup>2</sup>.

Рассмотрим определение, предложенное Конституционным Судом РФ в «Постановлении от 20 февраля 2001 г. N 3-П»<sup>3</sup>: добавленная стоимость определена как разница между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения, фактически уплаченных поставщикам товаров (работ, услуг).

Действующее гражданское законодательство закрепляет обстоятельства формирования цены товара. Как следует из «ст. ст. 153, 307 и 424 ГК РФ»<sup>4</sup>, стоимость товара формируется на стадии заключения сделки, в процессе согласования цены

---

<sup>1</sup> Точилин Р.Ю. Экономико-правовые аспекты возмещения НДС из государственного бюджета. М., 2004. N 11. С. 36.

<sup>2</sup> Гаганов А.Ю. Налог на добавленную стоимость: проблемы правового регулирования. М., 2008. N 3. С. 21.

<sup>3</sup> По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Востокнефтепродукт" Постановление Конституционного Суда РФ от 20.02.2001 N 3-П.

<sup>4</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. N 51-ФЗ (принят ГД ФС РФ 22.12.1995), (ред. от 28.03.2017).

исполнения договора, количественно отражающей его меновую стоимость.

К материальным затратам относятся издержки производства и обращения. Перечень их довольно обширен. К примеру, это затраты на сырье и составляющие компоненты, отопление, предпродажную подготовку продукции, транспортировку, технологические потери при производстве, расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств, и др.

Из указанных положений и следует природа самой добавленной стоимости, представляющей собой определенную наценку на товар на всех стадиях его производства и реализации.

Как уже отмечалось выше, при определении величины НДС в качестве налогооблагаемой базы выступает добавленная стоимость, получаемая как разность между товарной продукцией и стоимостью материальных ценностей, затраченных на ее производство. В этом случае налогооблагаемая база теоретически создает возможность трех различных методов исчисления НДС (при одной и той же ее ставке). Два из них предполагают исчисление НДС по предварительно установленной величине добавленной стоимости или ее отдельных элементов. К этим методам относятся:

**«прямой»** метод - НДС исчисляется в виде доли (в %) от предварительно рассчитанной величины добавленной стоимости;

**аддитивный** метод. В этом случае расчет НДС делится на два этапа: сначала определяется величина налога по отдельным составляющим добавленной стоимости (например, зарплате, прибыли и т.д.) и затем полученные величины складываются»<sup>1</sup>.

В большинстве стран применяется метод исчисления НДС, имеющий различные названия - **метод зачета**, косвенный метод вычитания, метод возмещения. Суть его в следующем: величина НДС, начисленного на стоимость материальных ценностей, приобретенных фирмой для переработки, вычитается из величины НДС, начисленного на реализованную данной фирмой продукцию. При методе зачета фирма отчисляет в бюджет только разницу между двумя суммами НДС. Предприниматели подают в налоговые органы декларацию, в которой наряду с прочей обязательной информацией сообщают два показателя: общую стоимость реализованной продукции и общую стоимость приобретенных товаров и услуг.

Сущность правовой природы НДС целесообразно раскрыть через рассмотрение следующих специфических свойств данного налога:

- уплата налога конечным потребителем;
- возможность применения механизма зачета (налоговых вычетов) при определении итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет;

---

<sup>1</sup> Пепеляев С.Г. Основы налогового права: Учебно-методическое пособие. М., 1995. С. 165.

- регулирование вопросов исчисления и уплаты НДС.

Переложение уплаты итоговой суммы НДС на конечного потребителя реализуется путем установления надбавки к ценам на приобретаемые товары, работы и услуги. Указанная надбавка представляет собой налоговую ставку, что придает ей при "перелагаемости" этого налога статус целевого источника средств для осуществления платежей в бюджет и не позволяет учитываться в качестве составной части дохода налогоплательщика.

Механизм зачета при исчислении НДС, а значит, и принцип нейтральности, и механизм сложного переложения налога заложены в ст. 17 «Основания возникновения и пределы права зачета» Шестой директивы<sup>1</sup>. В этой статье содержится важная норма о том, что право зачитывать уплаченный НДС возникает с момента, когда зачитываемый НДС подлежит оплате.

Проблема переложения косвенного налога рассматривалась в практике Федерального конституционного суда ФРГ. В решении по Закону о налоге на развлечения, в соответствии с которым, помимо прочего, налогообложению подлежит содержание игровых автоматов, суд отметил: «Требование "перелагаемости" основывается на том соображении, что налог взимается организатором развлечений только для упрощения; в конечном же счете он должен возлагаться на тех, кто участвует в развлечениях. Отсюда вполне обоснован вывод, что налог не должен "висеть" на тех, кто предлагает для целей получения прибыли подлежащие налогообложению развлечения, а в определенной мере должен покрываться из тех средств, которые игрок вносит в качестве ставки для участия в игре»<sup>2</sup>.

Зачет налога (в терминологии современного российского налогового права - налоговый вычет) осуществляется в форме возврата из бюджета сумм налога, уплаченных налогоплательщиком своим поставщикам. Возврат производится взаимозачетом задолженности налогоплательщика перед бюджетом по уплате полученного от покупателей налога и задолженности бюджета перед налогоплательщиком по возврату сумм налога, уплаченного поставщикам<sup>3</sup>. Наличие механизма зачета налога придает системе его взимания логичность и структурную целостность, позволяет реализовать принцип разумности налогообложения путем устранения многократного начисления налога на объект обложения на каждой стадии производства и реализации продукции.

---

<sup>1</sup> Sixth Council Directive 77/388/EEC of May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment 1977. 13 June. P. 1 - 40.

<sup>2</sup> Остерло Л., Джобс Т. Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ. Пер. с нем. И. Калининой. М., 2004. С. 163.

<sup>3</sup> Березин М.Ю. Сравнительный анализ механизма взимания НДС и налогообложения доходов организаций на Кипре и в России. М., 2009. N 41. С. 48.

Выделяют три основных принципа, которые положены в основу избежания двойного (многократного) обложения НДС в международной торговле:

1) принцип территориальности - налогом облагаются операции, совершаемые на территории данной страны;

2) принцип страны назначения - товары пересекают границы и облагаются косвенными налогами в стране потребления, а налог на экспортируемые товары не взимается;

3) принцип страны происхождения - товары облагаются налогом в той стране, где производятся, т.е. экспорт облагается налогом, а импорт - нет.

Международной нормой является применение принципа страны назначения товара. Согласно рекомендациям Управления по бюджетным вопросам МВФ, данным в ходе исследований, проведенных в 37 странах в 1996 - 1998 гг. по вопросу о порядке обложения НДС, всем этим странам (в число которых вошла и Россия) было предложено использовать при регулировании налогообложения экспортных операций ставку НДС 0% и применять принцип страны назначения.

При применении принципа страны назначения не требуется специальных мер по контролю таможенной стоимости большинства импортируемых товаров (которые облагаются НДС в полном объеме), так как, если импортер не является конечным потребителем ввозимого товара или услуги, занижение таможенной стоимости, в конечном итоге, не приводит к снижению поступлений налога вследствие компенсации на последующих этапах производственно-коммерческого цикла. Указанного принципа взимания НДС придерживается и Россия.

«Налог на добавленную стоимость как косвенный налог взимается не только при реализации товаров, работ и услуг на территории РФ, но и при ввозе товаров на таможенную территорию РФ (импорт). Это обусловлено тем, что товары не должны иметь конкурентного преимущества перед другими товарами вследствие различий в стране происхождения. Если бы налог уплачивался в стране происхождения, то лица, импортирующие товары из государства, в котором ставка налога наиболее низкая, оказались бы в наиболее благоприятном положении и имели бы возможность снизить цену товара»<sup>1</sup>.

В противоположность принципу страны назначения уплата налога по принципу страны происхождения требует дополнительных мер по контролю декларируемой стоимости товаров и услуг при пересечении границы, так как завышение стоимости импортируемого товара приводит к увеличению сумм возмещения НДС, а заниженная стоимость экспорта не будет компенсирована на дальнейших этапах налогообложения.

---

<sup>1</sup> Ильин А.Ю. Финансовое право: Учебник. М., 2011. С. 198.

«Более того, используя принцип страны происхождения товара, можно столкнуться с ситуацией, когда в результате применения различных налоговых ставок в разных странах относительные цены производителей на торгуемые и неторгуемые товары будут различными для каждой страны (так как в цену любого импортируемого товара уже входит НДС, уплаченный в стране экспортера). А это, в свою очередь, влечет за собой неэффективность глобального производства»<sup>1</sup>.

Необходимо отметить, что взимание НДС по принципу страны назначения в сочетании с зачетным методом считается наиболее эффективным способом поддержания экспорта. Поэтому указанный принцип избран многими странами для налогообложения внешнеэкономической деятельности. Этому в значительной степени способствовало принятие знаменитой Шестой директивы, где устанавливалась обязательность внедрения НДС в качестве основного косвенного налога во всех странах ЕС и базовые принципы его взимания, включая и принцип страны назначения.

Таким образом, можно сделать следующий вывод: особенность косвенного налогообложения раскрывается в его прямой связи с потреблением. При этом отдельные авторы, разделяя налоги на прямые и косвенные, ставили на первое место именно этот признак<sup>2</sup>.

Заложенный в основе правовой природы налога механизм налогообложения добавленной стоимости функционирует только тогда, когда:

1) налог перечисляется между плательщиками сверх цены;

2) плательщик, заплативший за товар цену, формирует "НДС уплаченный" и может отнести его к возмещению из бюджета, если плательщик, получивший этот налог, сформирует "НДС полученный" и уплатит его в бюджет. Именно в этом проявляется системная взаимосвязь механизма действия НДС;

3) в целях исчисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, объект налогообложения подлежит оценке с точки зрения его количественных, стоимостных или физических характеристик. В результате такой оценки объекта налогообложения формируется база налогообложения;

4) все плательщики налога состоят на учете и отчитываются в налоговых органах.

При рассмотрении вопросов юридической природы НДС можно сделать вывод, что налог должен рассматриваться именно как правовая форма, посредством которой определяется круг налогоплательщиков и устанавливаются их соответствующие обязанности. Понимание налога как правовой формы возложения обязанности по участию

---

<sup>1</sup> Campbell C. The International Aspects of a Cross-Border Tax System. Ottawa, 1987. June.

<sup>2</sup> Кучерявенко Н.П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов. Харьков, 1997. С. 399.

налогоплательщиков в формировании бюджета в наилучшей степени отражает его сущность, ведь установление налога в любом случае первично по отношению к его взиманию или уплате.

Наибольшее количество проблем возникает в части применения налоговых вычетов при осуществлении налогоплательщиками операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со ст. 149 НК РФ.

В части налогообложения НДС выделяются три вида льгот:

- освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика (ст. 145 НК РФ);
- операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) (ст. 149 НК РФ);
- ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, не подлежащий налогообложению (освобождаемый от налогообложения) (ст. 150 НК РФ)<sup>1</sup>.

К первой группе относятся операции, освобожденные от обложения в силу правовых норм: реализация на территории Российской Федерации определенных видов медицинских товаров; оказание услуг медицинскими организациями, кроме косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических; оказание услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми; оказание услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях; оказание услуг некоммерческих образовательных учреждений; реализация продуктов питания, произведенных студенческими и школьными столовыми; оказание некоторых видов услуг по перевозке пассажиров и т.д.

Во вторую группу операций, освобождаемых от налогообложения, входят: реализация предметов религиозного назначения; реализация товаров (работ, услуг), производимых общественными организациями инвалидов, учреждениями социальной защиты или социальной реабилитации населения; некоторые банковские операции; реализация изделий народного художественного промысла; оказание услуг по негосударственному пенсионному страхованию; оказание услуг членами коллегий адвокатов и т.д.

Согласно п. 1 ст. 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) плательщик НДС дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму НДС. Поскольку налогоплательщики освобождены от исполнения обязанностей плательщика НДС по исчислению налога, сумму НДС они покупателям предъявлять не должны. В этом случае на основании п. 5 ст. 168 НК РФ налогоплательщики при осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг) выставляют счета-фактуры без указания отдельной

---

<sup>1</sup> Шишкин Р.Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость. М., 2012. С. 279.

строкой НДС и с надписью или проставлением штампа "Без налога (НДС)".

Применительно к НДС проблема возникает при предъявлении налоговых вычетов по операциям, не подлежащим обложению.

На данную проблему существует две точки зрения.

Ряд специалистов указывают на возможность предъявления сумм налога к вычету даже при осуществлении операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения)<sup>1</sup>.

Вместе с тем п. 5 ст. 173 НК РФ допускает при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, выставление покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога. При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Вывод о правомерности заявления вычетов содержится и в ряде судебных актов. Так, в Постановлении Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 12.05.2008 N Ф03-А73/08-2/1490<sup>2</sup> высказана правовая позиция, согласно которой выставление поставщиком счетов-фактур с выделенной суммой НДС по операции, не облагаемой этим налогом в соответствии со ст. 149 НК РФ, не может служить основанием для отказа покупателю в праве на применение налогового вычета, поскольку им выполнены условия применения налоговых вычетов, установленные ст. ст. 171 и 172 НК РФ, и произведены реальные затраты по уплате исчисленной поставщиком суммы НДС.

Основные затруднения в правовой квалификации тех или иных преимуществ в качестве налоговых льгот возникают при их ближайшем рассмотрении. Необходимо учитывать, что льготное налогообложение - это прежде всего особый правовой режим, в рамках которого действуют специфичные правила<sup>3</sup>.

Действительно, системное толкование положений ст. ст. 149 и 173 НК РФ позволяет прийти к выводу о возможности применения вычетов.

Однако необходимо обратить внимание на следующий аспект законодательной нормы. Статья 149 НК РФ (п. п. 2 и 3) содержит перечень операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от обложения).

На основании п. 5 ст. 149 НК РФ налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные п. 3 упомянутой статьи, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения.

---

<sup>1</sup> Мандражицкая М.В. Реализация доли в уставном капитале ООО. М., 2010. С. 346.

<sup>2</sup> Постановлении Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 12.05.2008 N Ф03-А73/08-2/1490 от 18 декабря 2001. №174-ФЗ (принят ГД ФС РФ 22.11.2006 .), (ред. от 03.04.2017).

<sup>3</sup> Имыкшенова Е.А. Способы обеспечения налоговых обязанностей по налоговому кодексу РФ. М., 2005, С. 112.

Предоставленное налогоплательщику юридическое право самостоятельно принимать решение об освобождении перечисленных в п. 3 ст. 149 НК РФ объектов от НДС обусловлено высокой общественной значимостью этих операций. При этом не допускается выборочного освобождения от налогообложения, зависящего от каких-либо критериев покупателя (приобретателя) соответствующих товаров (работ, услуг)<sup>1</sup>.

Отказ от освобождения от уплаты налога по п. 3 ст. 149 НК РФ носит добровольный характер.

В подп. 2 п. 5 ст. 173 НК РФ действительно предусмотрено, что в случае выставления покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Мнение о том, что в отношении п. 2 ст. 149 НК РФ налоговым законодательством не предусмотрена возможность налогоплательщика выбирать, отказываться от льготы либо не отказываться, поддерживается рядом специалистов в области налогообложения<sup>2</sup>.

Таким образом, системное толкование п. 2 ст. 149, п. 3 ст. 149, п. 5 ст. 168 и подп. 2 п. 5 ст. 173 НК РФ позволяет прийти к выводу, что применение вычета по операциям, предусмотренным п. 2 ст. 149 НК РФ, является неправомерным.

Аналогичная позиция высказана в письмах Минфина России от 10.10.2008 N 03-07-07/104 и ФНС России от 15.07.2009 N 3-1-10/501@.<sup>3</sup>

Процедура применения налоговых вычетов по НДС регулируется в соответствии с нормами ст. ст. 170, 171 и 172 НК РФ. Право на налоговые вычеты связано не с фактом начисления и уплаты НДС по операциям реализации товаров, работ, услуг, а с тем, считаются ли данные операции по реализации товаров, работ, услуг объектами налогообложения по НДС, или они освобождены от налогообложения.

Проведенный анализ действующих положений ст. ст. 146, 149 и 173 НК РФ позволяет квалифицировать правовую природу операций, перечисленных в п. 2 ст. 149 НК РФ, как аналогичную операциям, не формирующим объект обложения.

Для исключения возможности двоякого толкования необходимо внести изменения в гл. 21 НК РФ, прямо предусматривающие порядок предъявления сумм НДС к вычету при осуществлении операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от

---

<sup>1</sup> Крохина Ю.А. Налоговое право России: Учебник для вузов. М., С. 554 - 555.

<sup>2</sup> Ветошкина Е.Ю. Налоговые преференции по налогу на добавленную стоимость. М., 2009. N 11. С. 13.

<sup>3</sup> Письмо Минфина России от 10.10.2008 N 03-07-07/104 и ФНС России от 15.07.2009 N 3-1-10/501@.

налогообложения), перечисленных в п. 2 ст. 149 НК РФ.

В настоящее время НДС в Российской Федерации играет огромную роль в формировании доходной части бюджета. Этот налог составляет примерно 39% всех доходов федерального бюджета и является самым сложным и одним из самых доходных источников федерального бюджета.

## 2 Налог на добавленную стоимость в зарубежных странах

### 2.1. Налог на добавленную стоимость во Франции

На территории Французской республики применяются Общий налоговый кодекс, и другие нормативные акты в сфере налогов. Но стоит отметить, что не во всей Франции, действует одинаковый способ уплаты и исчисления НДС. Франция, разделена на ряд территорий имеющих разный способ уплаты и исчисления НДС. Это континентальная часть, Корсика, княжество Монако<sup>1</sup>.

Следует отметить, что правила устанавливаемые ЕС, не действуют на заморские территории Франции (Французская Гвиана, Реюньон, Гваделупа и Мартиника). В выпускной квалификационной работе будет рассмотрено законодательство Франции. В силу существующих договоренностей на уровне ЕС территория княжества Монако также считается территорией Франции для целей НДС, несмотря на наличие соответствующего местного законодательства (практически идентичного законодательству Франции).

Директивой Совета N 77/388/ЕС 1977 г., установлены общие правила НДС, данная директива действует во Франции с 1979 г. Так же Францией были включены изменения, прописанные Директивой Совета от 28 ноября 2006 г. N 2006/112/ЕС "Об общей системе налога на добавленную стоимость"<sup>2</sup>.

Создавая единый внутренний рынок ЕС, принимает Директиву Совета от 16 декабря 1991 г. N 91/680/ЕЕС. После чего Франция так же вносит корректировки в Общий налоговый кодекс.

В основной части ОНК, статьи описывающие регулированию НДС, приведены последовательно с 256 по 298. Так же регулирование НДС, происходит при помощи Таможенного кодекса; Сводом фискальных процедур и подзаконными актами: директивами и регламентами, инструкциями министерств и налоговой Администрации, данные документы в основном своем числе кодифицированы, часть имеет форму одного документа.

«Ставки НДС во Франции составляют 19,6% (основная), льготная (пониженная) 5,5% и особая ставка 2,1%»<sup>3</sup>. НДС во Франции является более эффективным, нежели чем в России, хотя ставка налога выше отечественной, сам налог более социально ориентированный, связано это с тем, что две другие ставки направлены на более широкие списки товаров, работ и услуг, нежели чем в России. Если сравнивать 4 группы товаров указанную в п. 2 ст. 164 НК РФ и 28 обширных групп товаров и услуг, облагаемых по

---

<sup>1</sup> Documentation de Base 3A211 // СПС Documentation Fiscale. 2008;. Instruction (Direction Generale des Impots) N 3 CA-92 du 31.07.1992. P. 200 – 201.

<sup>2</sup> Art. 278 - 281 nonies Code general des impost.

<sup>3</sup> Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. (дата обращения: 12.10.2011).

ставке 5,5% во Франции, то мы увидим что их перечень намного выше российского<sup>1</sup>.

На Корсике и в заморских департаментах, действуют иные ставки НДС (Специальные). Франция пытается простимулировать отдаленные территории и их экономическое развитие. Ставки НДС, применяемые на острове Корсика 13%, 8%, 2,1% и 0,9%. Говоря о территории Франции, налог на добавленную стоимость не взимается на Гвиане. В других департаментах заморской Франции ставка (стандартная) составляет 8,5%, пониженная - 2,1%.

Транспортные организации, осуществляющие перевозку по территории Франции, применяют льготные ставки НДС. Данный механизм, можно было применить и в России, как стимулирующий оборот между отдельными субъектами РФ. Данный механизм проще, чем бюджетное субсидирование, которое для примера применяется касаясь авиаперевозок в Калининградскую область на основании Постановления Правительства РФ от 21 декабря 2007 г. N 916 «Об утверждении Правил предоставления субсидий организациям железнодорожного транспорта на компенсацию потерь в доходах от выравнивания тарифов при перевозке пассажиров в сообщении из (в) Калининградской области в (из) другие регионы Российской Федерации»<sup>2</sup>. Однако следует, отметить, что в России также применяется НДС, как механизм стимулирования транспортных перевозок. Так, в совместном письме Минфина РФ N 04-03-08, Госналогслужбы РФ N ВЗ-6-05/515 от 28 сентября 1995 г. «Об отнесении к экспортируемым услуг (работ) по пассажирским перевозкам в государства - участники СНГ»<sup>3</sup> сообщалось, что в соответствии с межгосударственными соглашениями о воздушном сообщении Российской Федерации со странами Содружества Независимых Государств, перелеты между РФ и данными странами являются международными. В связи с этим согласно пп. 4 п. 1 ст. 164 НК РФ., должна применяться ставка НДС равная 0%.

Разница развития стран любого объединения является проблемой. В будущем разница в развитии должна выравниваться и после этого будет применяться общая ставка НДС. Пока единственным продвижением к данной цели, является внедрение минимальной ставки. «В положениях принятой Советом ЕС Директивы от 25 мая 1999 г. N 1999/49/ЕС государства - участники ЕС должны иметь стандартную ставку не менее 15%»<sup>4</sup>. Льготные ставки, устанавливались данной директивой на минимальном уровне в 5%, но только на часть товаров и услуг.

---

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998. N 146-ФЗ. (принят ГД ФС РФ 16.07.1998), (ред. от 28.12.2016).

<sup>2</sup> Постановлению Правительства РФ от 21 декабря 2007 г. N 916 "Об утверждении Правил предоставления субсидий организациям железнодорожного транспорта на компенсацию потерь в доходах от выравнивания тарифов при перевозке пассажиров в сообщении из (в) Калининградской области в (из) другие регионы Российской Федерации"

<sup>3</sup> Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 1995. N 12.

<sup>4</sup> VAT Rates Applied in the Member States of the European Community. DOC/2137/2007. 01.05.2007.

В соответствии с установками Шестой директивы, а впоследствии и Директивы Совета от 28 ноября 2006 г. N 2006/112/ЕС «Об общей системе налога на добавленную стоимость»<sup>1</sup> законодательство Франции использует в отношении налога на добавленную стоимость, понятие "налогооблагаемое лицо" либо "налоговый должник", не тождественное понятию "налогоплательщик". Здесь налогоплательщик может и не быть налогооблагаемым лицом, поскольку налог может быть удержан у источника выплаты, что в РФ определяется как налоговый агент. Поскольку подобные различия создают неточности при интерпретации западных конструкций и неудобства в области регулирования НДС, в целях технического совершенствования нормативной правовой базы имеет смысл устранить несоответствия отечественных определений общепринятым международным терминам.

- лица, осуществляющие приобретение товаров внутри Евросоюза. Некоторые категории лиц ("personnes beneficiant du regime derogatoire" или "PBRD") составляют исключение из данного правила, поскольку приобретение ими товаров на сумму до 10 тыс. евро в течение каждого месяца освобождено от НДС. Статус данных лиц в отношении НДС напоминает статус российских налогоплательщиков, использующих упрощенную систему налогообложения. Общий налоговый кодекс Франции, относит к категории "PBRD": юридические лица, ведущие определенные виды деятельности, не облагаемые НДС и не дающие права на вычет; предприятия малого бизнеса и недавно созданные предприятия, чей оборот (согласно ст. 293 Общего налогового кодекса) не превышает 76300 евро по поставке товаров и оказанию гостиничных услуг и 27 тыс. евро по оказанию услуг; сельскохозяйственные предприятия, работающие по системе, большей частью соответствующей российскому единому сельскохозяйственному налогу (гл. 26.1 НК РФ)<sup>2</sup>. В соответствии со ст. 298 sexies (I) и 256 bis (I) (2') Общего налогового кодекса данное правило неприменимо к определенным предметам: приобретение новых транспортных средств и подакцизных товаров все равно создает налоговые обязательства по НДС, несмотря на особый статус приобретателя. Необходимо отметить, что перечисленные выше категории лиц вправе добровольно перейти на уплату НДС по всем операциям, проводимым во Франции. Такой переход связан с возможностью предъявлять уплаченный НДС к вычету;

- физические лица, а также юридические лица "PBRD" в отношении приобретения новых транспортных средств из другого государства - участника Евросоюза. Определение новых транспортных средств дано в пп. 2 п. 3 ст. 298 sexies Общего налогового кодекса. В

---

<sup>1</sup> Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998. N 146-ФЗ. (принят ГД ФС РФ 16.07.1998), (ред. от 28.12.2016).

частности, для автомобилей законодательство Франции устанавливает порог "не более 6 месяцев эксплуатации и не более 6000 километров пробега";

- физические лица, а также юридические лица "PBRD" в отношении продажи новых транспортных средств лицу, находящемуся в другом государстве - участнике Евросоюза<sup>1</sup>;

- любые субъекты экономической деятельности в случае импорта товаров из государств, не являющихся участниками Евросоюза<sup>2</sup>. Следует отметить, что в отношении данного пункта законодательство Франции предусматривает ряд исключений (для физических лиц, международных организаций, субъектов, имеющих дипломатический статус). Например, физические лица освобождены от уплаты НДС в отношении товаров, провозимых в личном багаже в пределах определенных лимитов и на определенных условиях.

В России аналогичное освобождение получают субъекты, использующие специальные налоговые режимы: систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (гл. 26.1 НК РФ)<sup>3</sup>, упрощенную систему налогообложения (гл. 26.2 НК РФ), систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (гл. 26.3 НК РФ). Организации и индивидуальные предприниматели, использующие эти режимы, не считаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Исследуя российский НДС, А.Г. Рашин отмечает главную проблему таких налогоплательщиков на примере УСН: «Они не вправе предъявлять своим покупателям (заказчикам, клиентам) суммы НДС и выставлять счета-фактуры. Если лицо, применяющее упрощенную систему налогообложения, окажется в цепочке сделок между налогоплательщиками НДС, то цепочка выставления счетов-фактур прервется и лицо, приобретающее товары (работы, услуги) у лица, применяющего упрощенную систему налогообложения, лишается права на осуществление налогового вычета по НДС. Это снижает конкурентоспособность коммерческих предложений лиц, применяющих УСН, по сравнению с лицами, являющимися налогоплательщиками НДС. При экспорте товаров налогоплательщики, применяющие УСН, также лишены возможности получить возмещение сумм уплаченного НДС. На этом основании предлагается заменить освобождение от уплаты НДС на общую льготу - необлагаемый налогом минимум, чтобы повысить конкурентоспособность малого бизнеса»<sup>4</sup>. Очевидно, в данном предложении не имеется в виду норма п. 1 ст. 145 НК РФ,

---

<sup>1</sup> Art. 298 sexies (IV) Code general des impots.

<sup>2</sup> Art. 291 Code general des impots.

<sup>3</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998. N 146-ФЗ. (принят ГД ФС РФ 16.07.1998), (ред. от 28.12.2016).

<sup>4</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998. N 146-ФЗ. (принят ГД ФС РФ 16.07.1998), (ред. от 28.12.2016).

позволяющая уже сейчас получить освобождение от уплаты налога, если "за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей", поскольку освобождение от уплаты налога приводит к утрате права на вычеты. Иными словами, предполагается совмещение двух благ - освобождения от уплаты налога при сохранении права на вычеты того налога, на который освобождение не распространяется, например, при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации (п. 3 ст. 145 НК РФ).

Говоря о субъектах налога, следует отметить: во Франции, как и в России (согласно ст. 143 НК РФ), плательщиками НДС являются организации и индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые плательщиками налога согласно нормам таможенного права. Не являются плательщиками субъекты специальных налоговых режимов, статус которых почти во всем повторяется российскими аналогами.

Налогооблагаемыми являются все виды самостоятельной экономической деятельности - от торговли до частной практики. В отличие от системы РФ юристы, нотариусы и частнопрактикующие физ. лица других профессий, кроме освобожденных от уплаты налога врачей частной практики, являются плательщиками налога на добавленную стоимость. Налогом облагается предоставление движимого и недвижимого имущества согласно п. 5 ст. 256 А Общего налогового кодекса (освобождения операций по сдаче помещений в аренду иностранцам, аналогичного установленному п. 1 ст. 149 НК РФ, во Франции нет). Помимо перечисления налогооблагаемых лиц, необходимо отметить, что единственным условием отнесения к таковым физического и юридического лица согласно п. 1 ст. 256 А Общего налогового кодекса является независимое осуществление хозяйственной деятельности (то есть, как и в тексте Директивы, установлено исключение из числа налогоплательщиков для экономически несамостоятельных лиц, действующих в рамках трудового и иного аналогичного договора). Также отдельно установлено исключение для лиц, трудящихся на дому, согласно положениям Трудового кодекса<sup>1</sup>. Исходя из этого, лица свободных профессий считаются плательщиками налога на добавленную стоимость, фактически добровольно выбравшими данный налоговый статус, не входя в штат какой-либо организации, выбрав для себя труд в частном порядке.

«В отличие от физ. лиц, имеющих некую свободу выбора, для некоторых видов организаций статус плательщика налога на добавленную стоимость недоступен, поскольку они просто не являются юридическими лицами в соответствии с законодательством Франции. Ими считаются объединения физических или юридических лиц (так называемые "societe de fait"), не предусмотренные гражданским правом Франции

---

<sup>1</sup> Art. 256 A Code general des impots.

либо не выполнившие алгоритм действий, необходимых для регистрации в качестве юр. лица во Франции. Для примера, в 2004 году Апелляционный административный суд Франции вынес решение, согласно которому законодательством Франции не признается в качестве юридического лица англосаксонский траст, который с точки зрения законодательства Франции не признается носителем самостоятельной правосубъектности и правоспособности»<sup>1</sup>. Идентична официальная позиция по отношению к временным объединениям или товариществам (за исключением европейских экономических объединений, действующих на основании Регламента Еврокомиссии N 2137/85/ЕЕС). Ухудшает положение тот факт, что одновременно с отказом в признании трастов законодательство Франции, тем не менее признает в качестве юридического лица и плательщика налога французский фонд, управляющий активами к выгоде третьих лиц, идентичный некоторым видам трастов и открытому паевому инвестиционному фонду в практике РФ.

Агент, действующий от имени и за счет принципала, является налогооблагаемым лицом для целей французского НДС. Конечный покупатель или продавец выставляет принципалу (получает от принципала) счет напрямую, а агент выставляет принципалу счет за свои услуги, уплачивая соответствующую сумму налога (так действуют в условиях стороны РФ по договорам поручения и аналогичным агентским договорам). В отличие от агента, комиссионер, действующий от своего имени, самостоятельно приобретающий или продающий товары или услуги в пользу комитента, не должен, согласно п. 5 ст. 256 и ст. 256 bis (III) Общего налогового кодекса, выставлять счет своему комитенту на сумму комиссии, а комиссия в обязательном порядке отражается как разница между стоимостью продажи и стоимостью покупки товара или услуги, то есть при заключении договора комиссии счета выставляются, как если бы случились две отдельные последовательные операции купли-продажи<sup>2</sup>. Исходя из этого, агентское вознаграждение облагается налогом на добавленную стоимость, как плата за отдельную услугу, а комиссия - нет. В отличие от отечественного подхода к данным правоотношениям (ст. 156 НК РФ возлагает одинаковые обязанности по уплате налога на агентов и коммиссионеров), законодательство Франции выделяет экономико-правовое отличие между самостоятельным и зависимым посредничеством, прописывает разные налоговые последствия для каждого из них. «В результате по договорам комиссии становится легче расчет налоговой базы, и искореняется известная российским бухгалтерам нелегкая процедура выставления счетов-фактур, и трудности с определением реализации по договору комиссии, и связанные с этим ошибочные требования налоговой»<sup>3</sup>. Для устранения ошибочных налоговых требований

---

<sup>1</sup> Cour administrative d'apelle Aix-en-Provence. Decret N 00/14093 du 04.02.2004.

<sup>2</sup> Art. 266 (1)(a) et 267 (II)(2) Code general des impots.

<sup>3</sup> Олинов К.Э. Правовое регулирование НДС в налоговой системе Франции: автореферат дис. ... на

представляется разумным внесение изменений в ст. 156 НК РФ, в соответствии с которой реализация по договору комиссии была бы выделена в отдельную категорию и приравнена к двойной купле-продаже (с последовательным выставлением двух счетов-фактур, разница сумм которых была бы равна комиссионному вознаграждению).

Как было указано выше, действующая Директива позволяет государствам-участникам Евросоюза устанавливать возможность регистрации группы связанных организаций в качестве единого плательщика налога на добавленную стоимость. Но законодательство Франции не использует данную возможность. Во Франции существуют только консолидированные плательщики корпоративного налога, но не налога на добавленную стоимость. Положительные моменты от консолидации крупнейших плательщиков налога очевидны: уменьшение проверяемых единиц сокращает нагрузку налоговых органов; возможность перераспределять суммы налога и вычетов внутри группы организаций расширяет возможности управления финансовыми потоками и усиливает нейтральность НДС. В российских условиях применяется глава 3.1 «Консолидированная группа налогоплательщиков НК РФ»<sup>1</sup> в отношении налога на прибыль, но предложения о консолидации плательщиков налога на добавленную стоимость отсутствуют.

Полезной для исследования является существующая в законодательстве Франции концепция условно налогооблагаемого лица. Данным лицом могут быть некоторые освобожденные от уплаты НДС лица, в случае осуществления отдельных, специально оговоренных операций. Условно налогооблагаемыми лицами являются:

- «товарищества, в случае приобретения товаров для своих участников»<sup>2</sup>;

- лица, освобожденные от уплаты налога, но ведущие строительство;

- лица, продающие новые транспортные средства в другие государства - участники Евросоюза. В данном случае хотя продажа и облагается во Франции по нулевой ставке, продавец все равно должен зарегистрироваться в качестве плательщика НДС. Кроме того, продавец, не уплачивая налог, может при определенных условиях предъявить к вычету сумму налога, уплаченную ранее при приобретении транспортного средства, согласно ч. II ст. 298 *sexies* Общего налогового кодекса;

- некоммерческие организации. Заметим, что последние получают во Франции значительные привилегии относительно НДС, чем в РФ. Во Франции некоммерческие организации полностью освобождены от уплаты налога на добавленную стоимость при условии выполнения ряда требований (независимом управлении, отсутствии конкуренции

---

соискание ученой степени кандидата юридических наук. М., 2008. С. 127.

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998. N 146-ФЗ. (принят ГД ФС РФ 16.07.1998), (ред. от 28.12.2016).

<sup>2</sup> Art. 257 Code general des impots.

и взаимозависимости с коммерческими организациями). Кроме того, им может быть предоставлено целевое освобождение от налога в случаях, оговоренных ст. 261 Общего налогового кодекса:

1) продажа (предоставление) членам организации товаров (услуг), связанных с основным направлением деятельности организации и преследующих философские, религиозные, патриотические или политические цели (сюда входят торговые союзы и профсоюзы);

2) оказание услуг членам организации, если услуги имеют социальный, образовательный, культурный или спортивный характер (на сумму до 10% от средств, поступающих на счет организации). Ресторанная деятельность не ходит в указанный пункт и облагается налогом на добавленную стоимость, кроме следующего пункта:

оказание членам предприятия и третьим лицам услуг социального характера, по ценам ниже цен установленных на рынке или по ценам, установленным государством. Выручка от названных услуг не может превышать 60 тыс. евро в год.

Подчеркнем вопрос уход от уплаты налогов с высоким уровнем бартерных сделок и развития безденежных методов закрытия дебиторской задолженности. Во Франции товарообменные операции, называемые в РФ бартерными, облагаются как две отдельные поставки товаров, а "налоговой базой является стоимость товаров, полученных в обмен на переданные, увеличенная на разницу в ценах товаров" (согласно п. 1 ст. 76 приложения III Общего налогового кодекса и ряда разъяснений Налоговой администрации). «Идентично налоговым законодательством Франции описывается взаимное оказание услуг и обмен услуг на товары (то есть можно говорить о регулировании не бартерных операций, а операций с безденежной формой расчетов)»<sup>1</sup>. Обратим внимание, что определение налоговой базы во Франции является более простым и четким, чем содержащееся в п. 2 ст. 154 НК РФ. Данный пункт представляется несовершенным с точки зрения техники: перечисление различных видов операций логически не выделено; упоминание ст. 40 НК РФ не является необходимым; особые положения расчета цен для товаров, реализуемых с государственным регулированием цен и с субсидиями, логичнее было бы перенести в отдельный пункт ст. 40 НК РФ. Рассмотрение соответствующих положений законодательства Франции наталкивает на мысли о необходимости выделить операции с безденежной формой расчетов в отдельную категорию, закрепив типы таких операций в НК РФ. Здесь необходимо сказать именно об операциях с безденежной формой расчетов, а не только о бартере (обмене товара на товар). Подчеркнем, что зачет взаимных требований, обмен услугами и работами, обмен товаров на услуги или работы, обмен услуг на работы не является определением бартера - значительные недостатки ст. 40 НК РФ.

---

<sup>1</sup> Documentation de Base 3B1122 N 4.

Главным отличием подхода Франции выступает такая особенность, как разделение двух моментов, которые отечественный подход объединяет: момента определения налоговой базы (*fait generateur*) и момента появления налогового обязательства (*exigibilite*). Первый момент, согласно п. 1 ст. 269 Общего налогового кодекса, совпадает с выполнением необходимых правовых условий, при которых появляется налоговая база. Второй момент, согласно п. 2 указанной статьи, по некоторым операциям совпадает с первым (например, при купле-продаже движимого имущества), а по некоторым отодвинут на более позднее время. Последний день срока для уплаты налога в бюджет - это третий момент, установленный законодателем Франции в ст. 287 и ст. ст. 32, 33 и 38 - 41 приложения IV Общего налогового кодекса. В нем просматриваются значительное отличие от установок ст. ст. 167 и 174 НК РФ, где делят только момент определения налоговой базы (он же - момент возникновения налогового обязательства, согласно п. 2 ст. 44 НК РФ) и крайний срок для уплаты налога в бюджетную систему РФ.

Подчеркнем, что и подход во Франции к определению налоговой базы не во всем аналогичен с отечественным. Как известно, в НК РФ (п. 1 ст. 167) регламентировано правило "более ранней из двух дат - отгрузки или оплаты" для определения налоговой базы. Указанную норму часто критикуют как противоречащую другим статьям Налогового кодекса: при исчислении налога за переданный, но еще не находящийся в собственности покупателя товар, выходит, что налоговая база появляется раньше объекта налогообложения. Теоретически, в силу п. 1 ст. 53 Налогового кодекса Российской Федерации данной ситуации не может быть, поскольку налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения, а объектом обложения налога в данном случае выступает реализация (пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации), являющаяся передачей на возмездной основе права собственности (п. 1 ст. 39 НК РФ). В силу того что объект налога на добавленную стоимость возникает в момент перехода права собственности от продавца к покупателю, а не в момент фактической передачи товара, мы видим внутреннее противоречие статей первой и второй частей Налогового кодекса Российской Федерации. Законодательство Франции допускает такое же противоречие, установив определение налоговой базы для некоторых типов операций в момент отгрузки: ст. 269 Общего налогового кодекса закрепляет различные правила для шести видов операций, но по общему правилу налоговая база появляется на дату передачи имущественных прав.

Отсутствие взимания налога с авансов при поставке товаров заставило законодательство Франции дополнительно урегулировать некоторые (популярные среди налоговых преступников) операции с отложенной уплатой НДС<sup>1</sup>. На основании ст. ст. 277,

---

<sup>1</sup> Waardenburg D.A. van, Miller J.H. Value Added Taxation in Europe. France.

298, 242 А приложения II Общего налогового кодекса в случае осуществления продажи, импорта и приобретения на территории ЕС отходов и лома цветных металлов, нефтяных продуктов, оборудования для работы на континентальном шельфе налогоплательщику необходимо внести налоговый аванс, гарантирующий уплату НДС в дальнейшем. Таким образом, поле для налоговых преступлений по особо рискованным операциям сокращается, а формальный принцип уплаты налога после возникновения налоговой базы не нарушается.

«Как известно, в отечественной практике, напротив, ст. 223 ГК РФ»<sup>1</sup> в качестве условия передачи права установлен факт передачи предмета сделки, если иное не установлено договором, за исключением сделок, требующих регистрации. Положение кодекса Франции представляется спорным из-за необходимости отдельно закреплять для целей взимания НДС момент перехода прав по сделкам, предполагающим оплату по факту поставки, либо серию платежей в течение длительного периода. Так, Общим налоговым кодексом определен момент, когда налоговики вправе считать переход права состоявшимся: при продаже товара, который еще не был произведен (право собственности переходит при взвешивании или измерении каждой партии); принудительном отчуждении в пользу государства (переход права по факту передачи); поставке товаров, изготовленных на заказ (переход права по факту передачи), и так далее.

Общий налоговый кодекс отдельно устанавливает не только момент определения налоговой базы. Для многих операций отдельно установлены особенности налогообложения (например, в ст. ст. 156 - 158 и 162 НК РФ)<sup>2</sup>. «Статьей 257 Общего налогового кодекса установлены особенности уплаты налога при выполнении операций для собственных нужд (аналогично ст. 159 НК РФ). Данная категория операций регулируется законодательством Франции и отечественным законодательством практически одинаково, за исключением установленного во Франции (пп. "С" п. 1, п. 8 ст. 257 Общего налогового кодекса) обязательства по НДС при использовании некоторых продуктов питания лицами, освобожденными от уплаты налога (в данную категорию попадают, например, больницы, школы и даже министерство обороны)»<sup>3</sup>.

Если же налогоплательщик специально заказал товары для передачи в качестве подарков или образцов своим клиентам (либо потенциальным клиентам), тогда право на вычет не возникает (кроме случаев, когда налогоплательщик обосновал деловую пользу от раздачи товаров, а сумма предъявленного вычета является незначительной), но раздача

---

<sup>1</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. N 51-ФЗ (принят ГД ФС РФ 22.12.1995), (ред. от 28.03.2017).

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998. N 146-ФЗ. (принят ГД ФС РФ 16.07.1998), (ред. от 28.12.2016).

<sup>3</sup> Art. 257 et Art. 65 A. - Annexe III Code general des impots.

образцов и подарков в пределах указанной выше суммы в любом случае не облагается НДС<sup>1</sup>.

Отметим, что отечественный законодатель не полностью повторил путь законодателя Франции, поскольку в отечественном варианте нет права на принятие к вычету налога на добавленную стоимость, входящего в стоимость приобретения (создания) подобных подарков.

## **2.2 Налог на добавленную стоимость на Кипре**

Налоги на Кипре устанавливаются центральными властями, что показывает отсутствие у местного самоуправления права на участие в формировании правил налогообложения.

Государство устанавливает следующие налоги<sup>2</sup>:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) налог на доходы организаций;
- 3) специальный сбор на оборону;
- 4) налог на прирост капитала;
- 5) налог на недвижимость;
- 6) сбор за передачу прав на недвижимость;
- 7) государственная пошлина.

Налог на добавленную стоимость появился на Кипре 1 июля 1992 года. Введение НДС связано с интеграцией Кипра в мировую экономику, и в первую очередь по причине необходимости стандартизации законодательства со странами ЕС, национальный закон Кипра о НДС был скорректирован согласно директивам и регламентам ЕС. Измененный закон о НДС, вступил в силу с 1 февраля 2002 года.

Перечислим объекты НДС, регламентируемые кипрским законодательством:

1) реализация товаров и услуг. Предприятие, которое осуществляет данную реализацию, является налогоплательщиком;

2) Покупка товаров и услуг из Евросоюза и выпуск товаров из-под режима налогового склада. Предприятие, которое осуществляет покупку, является налогоплательщиком;

3) ввоз товаров через границу Кипра из стран, не входящих в Евросоюз Предприятие, которое осуществляет ввоз товара, является налогоплательщиком.

Так же необходимо уточнить, что объекты, которые не описаны в законодательстве

---

<sup>1</sup> Art. 238 - Annexe II Code general des impots.

<sup>2</sup> Cyprus Tax Facts. Cyprus, 2009.

Кипра как товар, будут считаться услугами.

В случае если иностранная организация - поставщик товаров или услуг не имеет постоянного места для ведения предпринимательской деятельности на территории Кипра и не обратилась или ей не требовалось обращаться в налоговые органы Кипра за регистрацией в качестве налогоплательщика кипрского налога на добавленную стоимость, сумма налога в отношении товаров и услуг, местом реализации которых признается территория Кипра, удерживается покупателем товаров (услуг) при выплате дохода в пользу данной иностранной организации.

«Предприятие должно зарегистрироваться как налогоплательщик на территории Кипра, если его доход за год превысит 15600. В той ситуации, когда доход остался ниже данной суммы, необходимости зарегистрировать предприятие на территории Кипра не появляется, но организации могут зарегистрироваться, если это им нужно. Так же необходимо обратить внимание, что при исчислении выручки в 15600 евро, которая показывает необходимо ли предприятию зарегистрироваться на территории Кипра, в нее не включается выручка от сделок, связанных с движением капитала, и доход от реализации товаров и услуг, освобожденных от налогообложения»<sup>1</sup>.

По общему правилу налогоплательщик имеет право на налоговые вычеты в отношении "входящего" НДС (налога, включенного в цену товара (услуги) поставщиком) при условии, что приобретенные товары (услуги) используются им для осуществления облагаемых НДС операций.

При этом налогоплательщик также вправе принять к вычету НДС:

- уплаченный на таможне при ввозе товаров на Кипр;
- начисленный при приобретении товаров, ввозимых из государств - членов Европейского союза, и при выпуске товаров из-под режима налогового склада.

Для реализации своего права на налоговый вычет налогоплательщик должен иметь в наличии действительный счет-фактуру, выставленный ему поставщиком товаров (услуг).

Вместе с тем согласно кипрскому закону о НДС налогоплательщик не вправе принять к вычету "входящий" НДС:

- при оплате расходов на жилищное строительство для директоров организации;
- при приобретении, ввозе на территорию Кипра или аренде лимузинов (люксовых автомобилей);
- при оплате развлечений и приема гостей (за исключением расходов, связанных с работниками и директорами);
- при приобретении товаров (услуг), используемых в необлагаемых НДС операциях.

В случае если по итогам квартала сумма "входящего" НДС превышает сумму НДС,

---

<sup>1</sup> Doing Business in Cyprus. 2010.

подлежащего уплате, данная разница возмещается налогоплательщику или может быть зачтена в следующем налоговом периоде в отношении сумм НДС, подлежащих уплате.

Необходимо отметить, что долгое время РФ оставалась единственной европейской страной, законы которого не позволяли организациям выставлять юридически значимые оригиналы счетов-фактур в электронном виде. Особенно страдали от этого пробела в законодательстве крупные международные торговые предприятия<sup>1</sup>.

Стратегия развития информационного общества в Российской Федерации, утвержденная Президентом РФ 7 февраля 2008 г. N Пр-212<sup>2</sup>, закрепляет основы перехода на электронные документы в коммерческих правоотношениях.

Необходимо отметить, что до внедрения соответствующих изменений, как контролирующие органы, так и налогоплательщики сталкивались с противоречивой арбитражной практикой по вопросу правомерности использования документов в электронном виде.

Так, в Постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 02.12.2008 N КА-А40/11247-08<sup>3</sup> суд отменил решение налоговой инспекции, указав, что налоговый орган не вправе направлять налогоплательщику по каналам электронной связи требования о представлении документов. Суд отметил, что законодательством не предусмотрено право налоговых органов отправлять налогоплательщику документы в электронном виде и такой способ отправки сообщений может являться лишь мерой дополнительного информирования налогоплательщика.

Поддерживают данную позицию и контролирующие органы (см. письмо Минфина России от 21.08.2008 N 03-03-06/1/478 и письмо ФНС России от 14.02.2005 N 03-1-03/210/11 "О налоге на добавленную стоимость"<sup>4</sup>). Дело в том, что действие Федерального закона "Об электронной цифровой подписи", определяющего правовые условия использования ЭЦП в электронных документах, распространяется на отношения, возникающие при совершении гражданско-правовых сделок и в других предусмотренных законодательством РФ случаях. Счет-фактура же применяется в налоговых правоотношениях, регулируемых НК РФ<sup>5</sup>.

В настоящее время в сфере налоговых отношений ФНС России проводит работу по привлечению налогоплательщиков к сдаче отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

---

<sup>1</sup> Шишкин Р.Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость. М., 2012. С. 78.

<sup>2</sup> Стратегия развития информационного общества в Российской Федерации, утвержденная Президентом РФ от 7 февраля 2008. N Пр-212.

<sup>3</sup> Постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 02.12.2008 N КА-А40/11247-08.

<sup>4</sup> Письмо Минфина России от 21.08.2008 N 03-03-06/1/478 и письмо ФНС России от 14.02.2005 N 03-1-03/210/11.

<sup>5</sup> Самохвалова Ю.Н. Счета-фактуры: практика применения. М., 2005. N 42. С. 30.

В последнее время большое внимание уделяется реформированию системы налоговых вычетов по НДС путем внедрения системы электронных счетов-фактур. Вопрос о ведении документооборота счетов-фактур в электронном виде уже давно обсуждается в профессиональных кругах. Еще в 2003 году в правительственных кругах активно обсуждали предложение перевести счета-фактуры в электронный формат<sup>1</sup>. Однако ранее данное предложение было отклонено как нереальное из-за недостаточного технического и программного оснащения.

Построение системы электронного документооборота счетов-фактур должно строиться на ряде принципов (многообразие операторов электронного документооборота счетов-фактур, обеспечивающих обмен электронными счетами-фактурами, недопустимость монополизации рынка услуг электронного документооборота счетов-фактур как между поставщиком и покупателем, так и при представлении документов в налоговые органы; равнозначные требования к составлению, выставлению, хранению и представлению счетов-фактур; добровольность перехода налогоплательщиков на электронный документооборот счетов-фактур; использование форматов представления документов, применяемых при электронном документообороте счетов-фактур в электронном виде, утвержденных федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов).

Необходимо отметить, что в настоящее время уже имеется положительный опыт использования счетов-фактур в электронном виде. В целях обеспечения перехода к электронному документообороту в ФНС России Приказом от 29 января 2009 г. N ММ-7-6/37@<sup>2</sup> создана рабочая группа по проведению так называемого пилотного проекта по созданию системы составления и выставления счетов-фактур. Участниками эксперимента по внедрению системы электронных счетов-фактур, проведенного в конце 2009 - начале 2010 г., стали крупные представители бизнеса - Metro Cash & Carry и Kraft Foods и федеральная IT-организация "СКБ Контур".

Основной задачей пилотного проекта была выработка и проверка на практике реального взаимодействия хозяйствующих субъектов, налоговых органов, операторов электронного документооборота счетов-фактур в рамках электронного документооборота счетов-фактур по телекоммуникационным каналам связи при взаимодействии налогоплательщиков между собой и при представлении документов в налоговые органы.

Статья 169 НК РФ предусматривает, что счета-фактуры составляются в электронном виде по взаимному согласию сторон сделки и при наличии у указанных сторон совместимых технических средств и возможностей для приема и обработки этих счетов-

---

<sup>1</sup> Кириллова В.А. До чего дошел прогресс! Электронный НДС. М., 2009. N 39. С. 3.

<sup>2</sup> Приказ ФНС России от 29 января 2009 г. N ММ-7-6/37@.

фактур в соответствии с установленными форматами и порядком.

С целью реализации положений п. 9 ст. 169 НК РФ Минфином России был принят Приказ от 10.11.2015 N 174н.<sup>1</sup>, устанавливающий Порядок выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи. Основными моментами, закрепленными в названном Порядке, являются следующие:

- счет-фактура, составленный в электронном виде, является полноценным документом, обосновывающим право на налоговые вычеты;

- документооборот в электронном виде должен осуществляться через специализированную организацию (оператора электронного документооборота), обеспечивающую определенную степень защиты информации, с обязательным использованием средств криптографической защиты информации;

- моментом выставления счета-фактуры является поступление от продавца файла счета-фактуры оператору электронного документооборота, выдавшему соответствующее подтверждение получения файла. Моментом получения покупателем является дата направления покупателю оператором электронного документооборота файла счета-фактуры продавца, указанная в подтверждении оператора электронного документооборота. Счет-фактура в электронном виде считается полученным покупателем, если ему поступило соответствующее подтверждение оператора электронного документооборота, при наличии извещения покупателя о получении счета-фактуры;

- для возможности использования системы электронного документооборота представителям налогоплательщика необходимо получить сертификаты ключей подписи, оформить и представить оператору электронного документооборота заявление об участии в электронном документообороте счетов-фактур с указанием учетных данных и получить у оператора электронного документооборота идентификатор участника электронного документооборота, реквизиты доступа и другие данные, необходимые для подключения к электронному документообороту счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи;

- при необходимости внесения изменений в выставленные документы предусмотрен порядок их корректировки, аналогичный порядку выставления документов.

На сегодняшний момент основной задачей является внедрение установленных правил в практическую деятельность налоговых отношений. Установление четких сроков выставления и получения счетов-фактур исключит возможность выставления счетов-фактур задним числом.

В международной практике использования электронного документооборота счетов

---

<sup>1</sup> Приказ Минфина России от 10.11.2015 N 174н.

существуют различные требования к системам электронного документооборота. Например, Директива ЕС, регулирующая НДС, устанавливает такие основные условия использования электронных счетов, как гарантия подлинности происхождения документа и целостности содержания (данные электронного документа нельзя изменить без разрешения выпустившего его лица), а также согласие контрагентов использовать электронные счета.

В частности, счета-фактуры, созданные продавцом, сначала будут направляться по телекоммуникационным каналам связи в налоговые органы. Налоговые органы, в свою очередь, должны проверить правильность оформления данного счета-фактуры, присвоить ему соответствующий код, и только после этого счет-фактура будет направлен покупателю. На основании уже проверенного налоговыми органами электронного счета-фактуры покупатель сможет получить возмещение НДС в более короткие сроки по сравнению с тем, как это происходит сейчас по бумажным документам<sup>1</sup>.

Однако для внедрения системы электронных счетов-фактур в России в настоящее время еще не созданы все необходимые условия. Так, в настоящее время не утверждены форматы счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж в электронном виде, необходимость применения которых предусмотрена п. 9 ст. 169 НК РФ.

Продолжая анализ законодательства Кипра о НДС, отметим, что предусматриваются четыре налоговые ставки.

1. **Ставка 0%**. По этой ставке облагаются следующие операции:

- реализация товаров (услуг) в государства - члены Европейского союза при условии, что покупатель использует данные товары (услуги) для осуществления предпринимательской деятельности;

- вывоз товаров в режиме экспорта в страны, не являющиеся членами Европейского союза;

- реализация продовольственных товаров;

- комиссионные вознаграждения, полученные от иностранных контрагентов, связанные с экспортом товаров;

- реализация лекарственных препаратов;

- услуги международных авиа- и морских перевозчиков.

2. **Ставка 5%**. По этой ставке облагаются услуги похоронных бюро, услуги по уборке дорог, услуги по сбору мусора и его переработке, услуги авторов, композиторов, артистов, реализация минеральных удобрений, кормов для животных, реализация семян,

---

<sup>1</sup> Попова И.Г. Электронные счета-фактуры: перспективы развития и международный опыт. М., 2011. С. 120.

газет, журналов, книг, небутилированной воды, газа, различных товаров для физически неполноценных людей, мороженого и подобных товаров, соленых и острых продуктов из картофеля, обжаренных или острых орехов.

3. **Ставка 8%.** Пониженная налоговая ставка в 8% впервые была внедрена 1 августа 2005 г. Она предусмотрена для ряда услуг, которые до этого облагались по стандартной ставке в 15%. В итоге облагаемыми по ставке в 8% выступают услуги сельского и частного такси, туристические услуги, проведение экскурсий и услуги междугородных автобусных перевозок.

С 1 января 2006 г. реализация некоторых товаров (услуг) была выведена из-под налогообложения ставкой в 5% и помещена под налогообложение ставкой в 8%, это: гостиничные и подобные услуги для туристов, услуги общественного питания (за исключением алкогольных напитков, облагаемых по стандартной ставке в 15%), услуги по морской перевозке пассажиров и их багажа в пределах территории Кипра.

4. **Ставка 15%.** По этой ставке облагаются все иные товары (услуги), не указанные при рассмотрении налоговых ставок в 0%, 5%, 8%.

### **2.3 Налог на добавленную стоимость в Израиле**

Исчисление НДС в Израиле осуществляется следующим образом. Из суммы НДС по сделке, т.е. налога на проданные товары или так называемого "входящего" налога на добавленную стоимость, вычитаются суммы налога на вклады, т.е. суммы "исходящего" налога на добавленную стоимость. Налог на сделки исчисляется с валового оборота в отчетном периоде, в который включается сумма проданных в ходе осуществления коммерческой деятельности товаров, в том числе для собственного потребления. При определении облагаемого оборота в отчетном периоде указываются все сделки, за которые должны были быть выданы счета в отчетном периоде, а также все суммы по всем счетам, выданным в отчетном периоде, даже если сделка еще не выполнена или оплата за реализованные товары еще не поступила. Счет на сделку - это документ, выдаваемый налогоплательщиком своему клиенту при реализации товаров. В счете на сделку должны быть указаны: наименование (имя) налогоплательщика, регистрационный номер, дата выдачи счета, номер накладной, наименование (имя) и местонахождение (адрес) клиента, описание товара, единица измерения количества, количество товара, цена за единицу товара, сумма счета. Счет на сделку должен быть двух видов: простой и налоговый. Налоговый счет дает клиенту основание для вычета налога по данному счету при исчислении НДС. Если налогоплательщик приобретает товары для нужд бизнеса и располагает налоговыми счетами, выписанными на его имя, он имеет право вычесть НДС

(называемый налогом на вклады), уплаченный при приобретении товаров, из суммы НДС, начисленного на реализованные товары. Если налог на вклады больше налога на сделки, налогоплательщик имеет право на возмещение данной разницы из бюджета. В данном случае налогоплательщик заполняет декларацию для возврата НДС.

Декларации на уплату или на возврат налога представляются в специальные уполномоченные банки, с которыми Министерство финансов Израиля заключает договоры на обработку деклараций. Более того, налогоплательщик может сдать декларации в любой коммерческий банк, но при этом он должен сам оплатить банку работу по обработке деклараций. Если сумма налога или сумма возврата по НДС больше 14 тыс. шекелей (3500 долл. США), декларации представляются не только в банк, но и в налоговые органы. В налоговом ведомстве при этом просят представить подтверждающие документы (налоговые счета, счета на сделки, первичные документы).

Пресечение злоупотреблений при возврате НДС достигается следующими методами:

1) формированием четко регламентированного списка критериев, соответствие которым означает отказ в немедленном возмещении НДС и повышенные меры контроля со стороны налогового ведомства;

2) ужесточением проверок организаций, которые соответствуют какому-либо из нижеуказанных критериев. В черный список попадают:

- налогоплательщики, осуществляющие экспорт товаров в первый раз;
- налогоплательщики, замеченные в каких-либо нарушениях налогового законодательства;
- организации, в отношении которых поступила информация о предполагаемом нарушении законодательства.

В Израиле не проводится всеобщих налоговых проверок. Выездной проверке ежегодно подвергаются только 2,5% налогоплательщиков. По статистике из общей суммы проверок 50% запланировано заранее, 50% налогоплательщиков отбираются для проверки в ходе ревизионной работы. Ревизионная работа производится по следующим направлениям:

1) проверка общих данных и выявление основных связей налогоплательщика (производится выявление родственных организаций, акционеров, материнских организаций), сравнение выявленных связей с данными, полученными из внешних источников. На основании выявленных данных принимается решение о включении налогоплательщиков в план проверок, а также определяется объем предстоящей ревизии;

2) работа с первичными документами. Проверяются не только документы на бумажном носителе, но и компьютерные файлы по ведению бухгалтерского учета и исчислению налога. Использование стандартных программ по ведению бухгалтерского

учета позволяет применять целый ряд программных средств, осуществляющих проверку правильности ведения бухгалтерского учета и поиск сумм, сокрытых от налогообложения;

3) работа с балансами. Суть данного направления заключается в следующем: когда налогоплательщик приходит в налоговое ведомство с документами об оплате НДС либо с документами о возврате НДС, налоговый инспектор обычно просит представить балансы. Данные переносятся в информационную сеть и используются для осуществления перекрестных проверок. Выборочной перекрестной проверке подвергаются примерно 10% налогоплательщиков. Данным способом пополняется база по торговым операциям. Баланс налогоплательщика тестируется программными средствами на предмет правильности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и выявления сумм, сокрытых от налогообложения;

4) работа с отчетами. Осуществляется мониторинг своевременности представления отчетности по НДС, выявляются плательщики, уклоняющиеся от подачи отчетов, ведется работа с ними;

5) проверка обоснованности НДС, предъявляемого к возмещению из бюджета. Выявляются случаи представления деклараций на сумму немного меньше 14 тыс. шекелей, затем производится проверка лиц, заявляющих о таком возврате, и выявление взаимосвязанных организаций, осуществляется перекрестная проверка операций данных лиц. В целом налаженная система сбора, обработки и анализа данных позволила налоговому ведомству Израиля обеспечить высокие показатели собираемости НДС и снизить число налоговых правонарушений.

Проблема возмещения НДС в настоящее время остро стоит также и в государствах Европейского союза (ЕС). По оценкам Комиссии ЕС и Совета аудиторов ЕС, государства ЕС теряют из-за мошенничества с НДС примерно 10% налоговых поступлений, т.е. 80 - 100 млрд. евро в год.

Исходя из этого представляет интерес решение Суда ЕС от 12.01.2006 (дела N C-354/03, C-355/03, C-484/03), вынесенное по результатам рассмотрения дела с участием организаций "Оптиджен Лтд" (Optigen Ltd), "Фулкрум Электроникс Лтд" (Fulcrum Electronics Ltd), "Бонд Хауз Системс Лтд" (Bond House Systems Ltd), зарегистрированных в Великобритании. Эти организации преимущественно вели деятельность по приобретению процессоров у организаций, зарегистрированных в Великобритании, и продавали их покупателям, зарегистрированным в другом государстве - члене ЕС. Поводом для предъявления налоговых претензий к ним со стороны Национального управления таможенных и акцизных сборов Великобритании послужило обвинение в использовании "карусельной схемы" мошенничества, направленной на необоснованный возврат НДС.

Суть ее заключается в том, что в цепи поставщиков одна торговая организация применяла вычет суммы НДС как "входящего" НДС, а налог с реализации намеренно не уплачивала и исчезала, не погасив его перед налоговыми органами, либо использовала украденный НДС-номер (аналог отечественного идентификационного номера налогоплательщика (ИНН)), принадлежащий другому лицу. По мнению налогового ведомства Великобритании, для организаций, участвовавших в цепи поставок в рамках такой "карусельной схемы", даже при условии, что они не знали или не имели возможности узнать о таковой, должны во всяком случае возникать налоговые последствия:

- суммы НДС, уплаченные по приобретенным товарам, не считаются суммами "входящего" НДС;

- проданные товары для целей НДС не являются объектами, реализованными в ходе коммерческой деятельности, и поэтому не имеют какого-либо права на возврат НДС.

Принимая решение, разъясняющее правила возмещения НДС в связи с делами о мошенничестве с использованием "карусельных схем", Суд ЕС пришел к выводу, что каждая поставка товаров для целей взимания НДС рассматривается как самостоятельная экономическая операция, а право налогоплательщика на вычет НДС не зависит от фактов мошенничества других лиц в цепочке поставок, если о таких фактах налогоплательщик не знал или не мог знать. Несмотря на то что решение Суда ЕС обязательно только для государств ЕС и не имеет юридической силы на территории России, оно, несомненно, является важным с точки зрения влияния на практику всех государств, где взимается НДС, в том числе и России.

Очевидно, что в зарубежных государствах большое внимание уделяется контролю за взиманием НДС. Одним из действенных способов контроля НДС является электронная отчетность в международной системе базы данных ЕС - VIES, позволяющая отслеживать сделки налогоплательщиков внутри ЕС. Доступ к конфиденциальным данным этой международной системы имеют налоговые органы государств посредством центральных офисов связи, которые существуют в каждой стране ЕС на национальном уровне, и между ними существует обмен контрольной информацией. Для получения информации, хранящейся в этой базе, налоговый инспектор обращается к своему представителю в регионе с запросом, который направляется через налоговые органы страны в центральный офис связи, где рассматривается в течение 3 месяцев, в исключительных случаях - 1 месяц. Вместе с тем право доступа налоговых инспекторов к данной базе ограничено в зависимости от круга их обязанностей. Международная система базы данных ЕС - VIES при запросах о сделке налогоплательщика может представлять разные данные: о продавце товара, лице, являющемся покупателем этого товара, постановке этого лица на учет в

качестве плательщика НДС, дате постановки его на учет, сумме сделки и другую информацию. Кроме системы VIES, налоговые органы европейских стран используют и другие электронные источники, т.е. национальные базы данных. Таким образом, на основании материалов о применении НДС в зарубежных странах можно сделать следующий вывод: НДС широко применяется в большинстве развитых зарубежных стран, является не только стабильным источником государственных доходов, но и элементом политической интеграции государств. Многим странам ближнего и дальнего зарубежья известна проблема необоснованного возмещения НДС. Она решается за счет жестких требований к счетам-фактурам и контрольной работе налоговых структур<sup>1</sup>.

В 2008 г. Еврокомиссия начала создание специальной информационной сети Eurofisc для борьбы с нарастающими схемами мошенничества с НДС, поскольку уровень "утраченного" налога по ЕС, вычисляемого налоговыми органами стран ЕС, в последние 4 года всегда исчислялся несколькими миллиардами евро. В 2009 г. специальное исследование Еврокомиссии, посвященное "дырам в системе НДС", оценило предельный размер неуплаченного в 2006 - 2010 гг. в 25 странах ЕС налога в размере 106,7 млрд. евро. Исследование предполагало, что уничтожение налоговых мошенничеств с НДС в ЕС может повысить собираемость налога на 12%, по ряду стран - до 20%. В конце 2010 г. схемы с незаконным возмещением НДС были обнаружены в торговле квотами на выброс углекислого газа в ряде стран Европы. Главным предметом дискуссий в ЕС являются предложения созданной Еврокомиссией Зеленой книги по будущему НДС в Европе. Среди теоретически возможных схем - изменение в ЕС схемы уплаты и возмещения НДС на реверсную - с обязанностью уплаты НДС не продавцом транзитного товара, а покупателем. Другая возможная схема - постепенная трансформация НДС в прямой налог на потребление (налог с продаж).

Таким образом, вышеописанный механизм решения проблемы с возмещением НДС при экспорте делает саму эту процедуру более прозрачной и контролируемой. Механизм основывается на добровольности принятия решения экспортерами об использовании специальных счетов для расчетов по НДС со своими поставщиками. Поскольку механизм выгоден добросовестным экспортерам, то создаются экономические стимулы для того, чтобы они сами требовали от своих поставщиков использовать счета для расчетов по НДС, а эти организации, в свою очередь, - от своих поставщиков и т.д. Вместе с тем отсутствие у предприятия специального счета может стать основанием для тщательной проверки как его экспортных операций, так и операций на внутреннем рынке Российской Федерации и обоснованности возмещения НДС.

---

<sup>1</sup> Шипилова А.В. Проблемы совершенствования законодательного механизма возмещения налога на добавленную стоимость. М., 2011. N 30. С. 53.



### 3. Основные направления совершенствования налога на добавленную стоимость

#### 3.1 Совершенствование порядка уплаты налога на добавленную стоимость

Сейчас налог на добавленную стоимость исчисляется к уплате в момент оплаты и отгрузки товаров, осуществления работ, оказания услуг. Право на вычеты возникает у налогоплательщика преимущественно по факту отгрузки, но в ряде случаев – по факту оплаты. Сумма налога на добавленную стоимость, которую налогоплательщик перечисляет в бюджетную систему РФ, и сумма налога, предъявленная покупателю и уплаченная им в адрес контрагента, на текущий момент не равны. Существующий порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость приведен на Рисунке 1.



Рисунок 1 – Схема текущего порядка уплаты НДС

Согласно Налоговому кодексу РФ Статьи 174, сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая напрямую уплате в бюджетную систему РФ по итогам налогового периода по осуществленным операциям по передаче, выполнения, оказания для собственных нужд) товаров (работ, услуг) на территории РФ, уплачивается налогоплательщиком по месту своего учета в налоговых органах. Как уже было отмечено, в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене переданных, выполненных, оказанных товаров (работ, услуг) должен предъявить к оплате контрагенту соответствующую сумму налога. При получении авансовой оплаты налогоплательщик также должен предъявить покупателю сумму налога на добавленную стоимость, рассчитанную исходя из полученного аванса. При этом продавец обязан оформить

документ, под названием счет-фактура. В бухгалтерских документах, первичных учетных документах и в счетах-фактурах сумма налога на добавленную стоимость фиксируется отдельным пунктом. Так же, нормативными актами по бухгалтерскому учету регламентировано, что сумма полученного от покупателя налога не является доходом продавца. Это означает, что облагаемые налогом операции по осуществлению продажи товаров, работ и услуг в общем случае сопровождаются перечислением между контрагентами суммы предусмотренной оплаты, а также налога, но при этом налог на добавленную стоимость обязателен к учету отдельно от стоимости переданных товаров, работ или услуг. Экономический смысл действующего механизма налоговых вычетов заключается в том, что покупатель, уплативший стоимость товара, работы, услуги и включенной в нее, налог на добавленную стоимость контрагенту, таким образом частично исполнил свои налоговые обязанности перед бюджетом, в связи с чем приобретает право на вычет соответствующей суммы налога на добавленную стоимость. Например, перечисление 11.12.2016 г. оплаты поставщику в сумме 2305085 руб., в том числе налога на добавленную стоимость 305085 руб., можно разделить на непосредственную уплату 2 млн. руб. за предоставленную услугу и 305085 руб. как уплату по текущему налогу на добавленную стоимость за IV квартал 2016 г. В условиях налогового администрирования приоритетным является выработка таких способов развития налога на добавленную стоимость, которые бы позволяли уплате налогоплательщиками налога на добавленную стоимость за счет сумм налога, предъявленных покупателям вместе с ценой налогооблагаемых товаров. Технически для разработки конкретных предложений совершенствования, важно отметить, что большая часть оплат в РФ в настоящее время совершается в безналичной форме с помощью электронного документооборота. По данным Центрального Банка Российской Федерации, в 2016 г. всеми кредитными организациями России было обработано 5 млрд. документов (платежных поручений, платежных требований и т.д.) на общую сумму 500 трлн руб. Из общего количества документов 1,6 млрд или 32 % были п/п. Так же 2,1 трлн руб. (0,42 % от общего числа обработанных документов) было исполнено платежными требованиями, инкассовыми поручениями, аккредитивами и чеками. Оставшаяся сумма, это расчёты с кредитными организациями по банковским ордерам и переводы физ. лиц. Общая сумма переводов, осуществленных физ. лицами и по банковскому ордеру, намного ниже общей суммы средств, исполненных п/п и платежными требованиями. В период 2010 – 2016 большая сумма платежей в РФ также осуществлялась с помощью п/п: в 2010 году при помощи них проведено 95 % от общей суммы платежей, в 2011 – 2016 гг. – 97,5 %. Большая часть платежных поручений предоставляется в банки при помощи электронного документооборота. В 2010 году – 69 % от всех п/п, что составило 80 % суммы всех

платежных поручений, в 2011 году составило 73 %, что составляет 84 % от суммы. В 2012 году 75 % электронных документа, на 86 % общей суммы, в 2013 году с помощью электронного документооборота предоставлено 79 % п/п на 88 % суммы переводов всех п/п<sup>1</sup>.

При оплате своим поставщикам, плательщики используют документы регламентированные Положением Центрального банка 383-П<sup>2</sup>. Платежи при помощи п/п плательщик в должен указывать Наименование получателя, его ИНН и расчетный счет, сумм, а так же НДС. Формой п/п регламентировано указание кода причин постановки на учет в налоговый орган обеих сторон операции. Также не возникает сомнений, что контрагент, формирующий платежное поручение, должен иметь точную и актуальную информацию об ИНН и КПП получателя, данные реквизиты могут быть получены от контрагента, а также от налоговой, при помощи личного визита в инспекцию и по средствам онлайн ресурсов, предоставляемых ФНС. Отметим, что перед открытием расчетного счета организация должна представить в банк ОГРН, а организация зарегистрированная после 01.01.2017 Лист записи в единый государственный реестр ЮЛ, в которых имеется информация, о КПП организации. Банки также обязаны иметь данные о месте нахождения своих клиентов, согласно 115 ФЗ. Исходя из сказанного, банк контрагентов по каждому платежу располагает данными о реквизитах. Согласно регламентам данные в полях расчетных документов на перевод суммы налога предусмотрено, что для идентификации налогоплательщика и налоговой в расчетном документе обозначается наименования, ИНН и КПП организации. Для идентификации перевода вносится код классификации, ОКТМО муниципального образования согласно Общероссийскому классификатору территорий муниципальных образований, на территории которого аккумулируются суммы от уплаты налога в бюджет РФ, коды основания платежа, налоговый период. Помимо этого в платежах указываются номер расчетного счета, который открывается Управлением Федерального казначейства в Центральном банке, на данный счет, и реквизиты кредитной организации, где открыт счет. Идентификация контрагентов происходит по ИНН и наименованию. По КПП происходит идентификация налоговой, в которой контрагенты находятся на учете, исходя из этого платежные реквизиты налоговой, в том числе их ИНН и КПП, номер счета для зачисления налога на добавленную стоимость, реквизиты банка, где открыт данный расчетный счет. Реквизиты налоговой находятся в открытом доступе, их можно найти при помощи интернет ресурсов. Например, реквизиты налоговых инспекций Новосибирской области одни и те же для всех инспекций – налоги, уплачиваемые с помощью электронного

---

<sup>1</sup> Официальный сайт Центрального банка

<sup>2</sup> Положение Банка России от 19 июня 2012 г. N 383-П "О правилах осуществления перевода денежных средств".

документооборота в сторону инспекций Новосибирска и области, обязаны поступать по одним реквизитам, на единственный счет, находящийся в территориальном Центральном банке. Имея данные о месте нахождения контрагента, можно определить соответствующий код ОКТМО по Общероссийскому классификатору территорий муниципальных образований. Общероссийский классификатор территорий муниципальных образований утвержден Постановлением Росстандарта от 14.06.2013 г. №159-ст<sup>1</sup> и находится в онлайн доступе. Например, код ОКТМО для Новосибирских предприятий – 50701000. Согласно бюджетному законодательству коды классификации доходов бюджета РФ закрепляются нормативными актами, действующими по всей России. КБК, присвоенный, в соответствии с классификацией доходов федерального бюджета РФ доходам от уплаты налога на добавленную стоимость, утверждается нормативным актом Минфина РФ, един по всей России, информация о нем находится в общем доступе. Так, налоговыми доходами от уплаченных платежей по налогу на добавленную стоимость в отношении операций по реализации товаров, работ и услуг в России в 2016 году соответствует КБК 18210301000011000110. Так же реквизитов платежного требования достаточно для идентификации контрагента, а также суммы перевода, а так же суммы налога на добавленную стоимость. Исходя из всего сказанного выше, можно сделать следующий вывод. Банк получателя денежных средств при поступлении п/п на зачисление средств имеет достаточную информацию, чтобы сформировать платежный документ на уплату от организации, которой открыт расчетный счет НДС в бюджет в той сумме, которая указана в данном документе. Для того чтобы по реквизитам, которые указаны в платежном документе на перечисление денежных средств контрагенту, точно выявить недостающую информацию, необходимую для заполнения полей платежного документа на перевод НДС бюджетную систему, банку потребуется справочник налоговых и справочная система аккумуляирования адресов для определения кода ОКТМО. Для удобства обработки платежных документов, будут необходимы только незначительные корректировки в реквизитах платежного документа, если говорить точнее указание суммы НДС в определенном поле платежного документа. Также я предлагаю добавить в перечень типа платежа, при заполнении платежных документов банка данный реквизит принимал значение «Текущий платеж, перечисляемый в безусловном порядке кредитной организацией». Если мы обязуем банк при получении платежных поручений, которые предусматривают перевод на счет организации, у которой открыт счет в банке суммы платежа и НДС, перечислять в бюджетную систему указанную сумму налога от имени получателя средств, то с помощью этого возможно создать эффективную систему, которая будет препятствовать уклонению от уплаты НДС. В связи с этим, будет

---

<sup>1</sup> Постановление Росстандарта от 14.06.2013 г. №159-ст.

обеспечено исполнение контрагентом своего долга по уплате НДС в сумме, полученной от покупателя, перечислившего платеж. При этом не придется изменять действующий механизм исчисления НДС налогоплательщиками.

Для осуществления на практике данного способа пресечения злоупотреблений с НДС нужно внести корректировки в НК РФ, регламентировав банки в безусловном порядке перечислять в бюджет Российской Федерации НДС, поступающий организации, у которой открыт счет в данном банке, от контрагентов. Рассмотрим примерную схему расчетов между сторонами сделки в том случае, если в НК РФ будет установлена данная обязанность банка. Например, предприятие ООО «Ромашка» предоставила 11.12.2016 года услуги предприятию, ООО «Лютик». Стоимость предоставленных услуг с НДС 2305085 руб., в том числе налог 305085 руб. В этот же день организация ООО «Лютик» приняла к учету предоставленные услуги и получила от контрагента все необходимые документы, включающие счет-фактуру. Приобретенная услуга предназначена для использования в операциях, облагаемых НДС. Исходя из этого, все условия для принятия организацией ООО «Лютик» к вычету «входящего» налога на добавленную стоимость в сумме 305085 руб. по указанной поставке выполнены. Покупатель зарегистрировал счет-фактуру в книге по покупкам за IV квартал 2016 года и указал данный вычет в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за IV квартал 2016 года. Поставщик также регистрирует выставленную предприятию ООО «Лютик» счет-фактуру в книге по продаж и указал в ней данный налог на добавленную стоимость к начислению по указанной операции в декларации по налогу на добавленную стоимость за IV квартал 2016 года. После этого покупатель услуги 11.12.2016 года перевел продавцу денежные средства в размере 2305085 руб., в том числе налог на добавленную стоимость в сумме 305085 руб. В данной ситуации кредитная организация, клиент которой ООО «Ромашка», зачисляет 2000000 руб. на счет предприятия, а на 305085 руб. банк формирует перевод и направляет налог на добавленную стоимость в бюджетную систему РФ. В платежке покупатель указывает свое наименование, ИНН и КПП, а также наименование, ИНН и КПП контрагента. В данном примере КПП поставщика составит 652201001. Кредитной организации получателя денежных средств не составит труда выявить, что организация ООО «Ромашка» состоит на учете в МРИ ФНС РФ по Калининскому району г. Новосибирска. То есть, налог на добавленную стоимость от предприятия ООО «Ромашка» необходимо перечислить в Управление Федерального Казначейства по Новосибирской области (МРИ ФНС РФ по Калининскому району г. Новосибирска), ИНН/КПП 6522044357/652201001, кредитная организация получателя – ГРКЦ ГУ Центрального банка по Новосибирской области, БИК 045004001, номер счета – 40101810900000010001. Код ОКТМО предприятия кредитной организации-получателя перевода – 50701000, в связи с тем, что предприятия ООО

«Ромашка» расположено на территории муниципального образования г. Новосибирск. Для всех налогоплательщиков, состоящих, на учете в МРИ ФНС РФ по Калининскому району г. Новосибирска, данные указанные выше в примере будут аналогичны. Подведем итог, в платежном документе плательщик прописывает сумму налога на добавленную стоимость в размере 305085 руб. Выше уже упоминалось, что КБК для налога на добавленную стоимость – 18210301000011000110, кредитная организация указывает в качестве типа платежа – уплата налога, статуса лица – налогоплательщик, основания платежа – платежи текущего года. Последние реквизиты определяются кредитной организацией на основании из экономического смысла и контрагентов приведенной в примере операции. В одном из полей платежного документа кредитной организации также необходимо внести ИНН лица – покупателя, переводящего предприятию у которого открыт счет в банке, свой платеж. Налоговый период – IV квартал 2016 года, так как платеж совершен 11.12.2016 года. Исходя из этого, предприятие ООО «Лютик» имеет право на вычет налога на добавленную стоимость в сумме 305085 руб. и в то же время данная сумма налога на добавленную стоимость уже уплачена в бюджетную систему РФ контрагентом, что позволяет исключить злоупотребления по налогу на добавленную стоимость по описанной хозяйственной операции. Приведем в схеме данных пример на Рисунке 2. Для осуществления на практике изложенной выше рекомендации по пресечению злоупотреблений по НДС потребуются внести ряд изменений в нормативные акты.

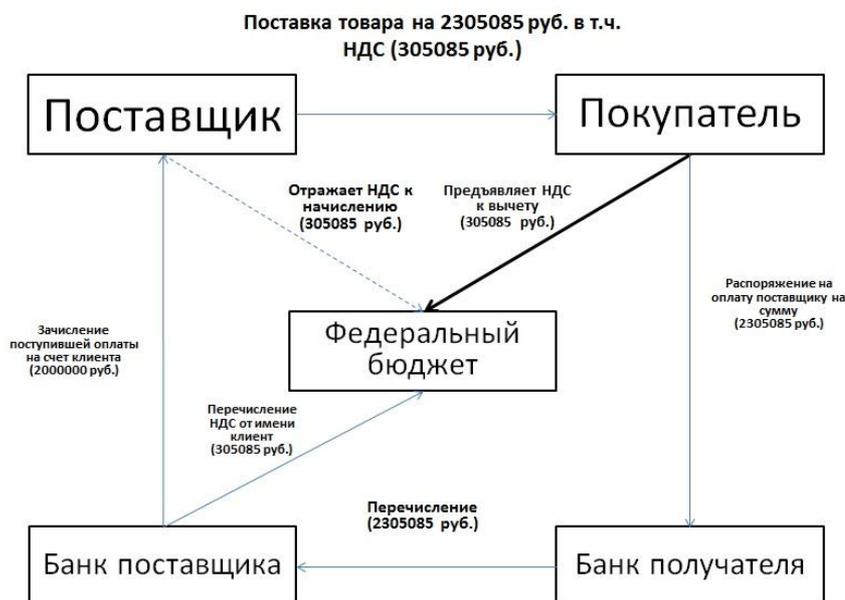


Рисунок 2 – Схема измененного порядка уплаты НДС

Первое, дополнить статью 174 «Порядок и сроки уплаты налога в бюджет» главы 21 НК РФ пунктом который будет содержать следующее: «При получении кредитной организацией расчетных документов на перевод денежных средств, в том числе налога на добавленную стоимость, на счет налогоплательщика, который открыт в данной кредитной

организации, кредитная организация обязуется от налогоплательщика – получателя данного платежного документа перевести указанную сумму налога на добавленную стоимость в бюджетную систему РФ. Порядок оформления платежного документа на перевод денежных средств, в бюджетную систему данной суммы НДС утверждается Минфином РФ». Исходя из этого, необходимо внести определенные корректировки и в Положение Банка России от 19.06.2012 г. №383-П «О правилах осуществления перевода денежных средств», а именно в Приложение 1 добавить реквизит 7.А «Сумма Налога на добавленную стоимость» с указанием «Сумма налога на добавленную стоимость цифрами. В том случае если сумма платежного документа цифрами выражена в целых рублях, то копейки можно не указывать, в этом случае указываются сумма платежа и знак равенства «=». В платежном документе, переданном с помощью электронного документооборота, сумма НДС цифрами указывается в виде, установленном кредитной организацией». В формах всех платежных документов, предусмотренных указанным положением, поместить реквизит 7.А под реквизитом 7 «Сумма» (Рисунок 3).

0401060

Поступл. в банк плат.      Слито со сч. плат.

**ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ №** \_\_\_\_\_

Дата \_\_\_\_\_ Вид платежа \_\_\_\_\_

Сумма прописью \_\_\_\_\_

<b>ИНН</b>	<b>КПП</b>	<b>Сумма</b>	
		Сумма НДС	
		Сч. №	
<b>Плательщик</b>		<b>БИК</b>	
		Сч. №	
<b>Банк плательщика</b>		<b>БИК</b>	
		Сч. №	
<b>Банк получателя</b>		<b>БИК</b>	
<b>ИНН</b>	<b>КПП</b>	Сч. №	
		<b>Вид оп.</b>	<b>Срок плат.</b>
		<b>Наз. пл.</b>	<b>Очер. плат.</b>
<b>Получатель</b>		<b>Код</b>	<b>Рез. поле</b>

Рисунок 3 – Форма платежного поручения, доработанная с учетом предложения о выдвинутом изменении.

Некоторые корректировки нужно внести также в приказ Министерства Финансов Российской Федерации от 12.11.2013 г. №107н «Об утверждении правил указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации»<sup>1</sup>. Первое, пункт 7 Приложения №2 «Правила указания информации, идентифицирующей платеж, в распоряжениях о переводе

<sup>1</sup> Приказ Министерства Финансов Российской Федерации от 12.11.2013 г. №107н.

денежных средств в уплату налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, администрируемых налоговыми органами» следует дополнить следующим абзацем: «ТГ» – платежи текущего года, перечисляемые кредитной организацией со стороны своего клиента». Во-вторых, пункт 8 следует дополнить следующим абзацем: «ТГ» – ИНН стороны, перечислившей платеж, служащий основанием для перечисления налога на добавленную стоимость в безусловном порядке». Ранее я уже указывал, что при проведении налоговых проверок, органом проверяющим используются данные об операциях по расчетному счету лица, которое проверяется. Для этого в соответствии со статьей 86 НК РФ у кредитных организаций, где открыты расчетные счета налогового плательщика, истребуют выписки по счету. Форма выписки утверждена Приказом Федеральной налоговой службы РФ от 25.07.2012 г. №ММВ-7-2/519<sup>1</sup> и включают 15 граф, где указываются данные о реквизитах движений по счету, информация о контрагентах, сумме и назначении перевода. В целях налогового контроля и исходя из предложений, предложенных выше, считаю целесообразным внести в выписку графы 16 и 17 – «Сумма НДС (к снятию)» и «Сумма НДС (к поступлению)». После внедрения предложения в части усовершенствования порядка уплаты налога на добавленную стоимость в бюджетную систему РФ, в платежных документах сумма налога на добавленную стоимость будет указываться отдельной строчкой. Именно на основании предложенного выше реквизита 7.А «Сумма НДС» кредитными организациями при формировании выписок будут вноситься пункты 16 и 17. Предлагаю по пунктам 16 и 17 рассчитывать общий оборот за период, за который представляется выписка по движениям на расчетном счете лица подвергающегося проверке. Чтобы реализовать данное предложение в пункте корректировки формы выписки по движениям на расчетных счетах необходимо внести дополнения в Приказ Федеральной налоговой службы РФ от 25.07.2012 г. №ММВ-7-2/519. Продемонстрирую на примере, как после практической реализации данных изменений в выписках по движениям на расчетном счете будут отражаться операции по поступлению и списанию денежных средств. Итак, предприятие ООО «Ромашка» 11.12.2016 года предоставило предприятию ООО «Лютик» услуги на общую сумму 2305085 руб. с налогом на добавленную стоимость, а контрагент 11.12.2016 года оплатил их с помощью электронного документооборота. На сумму налога на добавленную стоимость 305085 руб. кредитная организация предприятия ООО «Ромашка» в день поступления перевода от предприятия ООО «Лютик» оформляет платежный документ от имени предприятия ООО «Ромашка» и переводит положенную сумму НДС в бюджетную систему РФ. Считаю наиболее важным отражать указанные движения в выписках по движениям на расчетных счетах предприятия ООО «Ромашка» и предприятия

---

<sup>1</sup> Приказом Федеральной налоговой службы РФ от 25.07.2012 г. №ММВ-7-2/519.

ООО «Люттик» по следующей схеме. В выписке по движениям на счете предприятия ООО «Люттик» 11.12.2016 года необходимо сделать запись о переводе предприятию ООО «Ромашка» 2305085 руб.: указаны реквизиты платежного документа, кредитной организации получателя средств, ИНН, КПП и наименование получателя средств, сумма операции по дебету счета и назначение платежа. Необходимо в предложенной графе 16 указать сумму налога на добавленную стоимость к снятию с расчетного счета в размере 305085 руб. В выписке по движениям на расчетном счете предприятия ООО «Ромашка» 11.12.2016 года, необходимо сделать 2 записи: Первая, о поступлении на расчетный счет предприятия ООО «Ромашка» 2305085 руб. от предприятия ООО «Люттик», где указаны необходимые реквизиты перевода, кредитной организации плательщика средств, ИНН, КПП и наименование плательщика (предприятия ООО «Люттик»), сумма операции по кредиту счета, назначение платежа. В предложенной графе 17 для данной записи необходимо указать сумму налога на добавленную стоимость к поступлению на расчетный счет в размере 305085 руб.; Второе, о перечислении в безусловном порядке банком от имени предприятия ООО «Ромашка» 305085 руб. налога на добавленную стоимость в бюджетную систему РФ. При этом предложенные графы 16 и 17 не заполняются. Благодаря тому, что основная сумма платежей в РФ производится на основании платежных поручений, предлагаемое решение в большей степени позволит охватить переводы денежных средств между налогоплательщиками – поставщиками и покупателями товаров, работ и услуг. Указанное решение позволяет охватить расчеты платежными требованиями, поскольку форма платежного требования содержит практически те же пункты реквизитов, что и форма платежного поручения, за небольшими расхождениями, не влияющие на предложенные пункты. Вексельные формы расчетов, взаимозачеты и других варианты оплаты приобретенных товаров, работ и услуг предложенный метод устранения злоупотреблений не затронет. Но налоговый орган при проведении проверок сможет выявить список тех хозяйственных операций, по которым оплата произошла другим способом, который не может быть проконтролирован с помощью предложенного решения. С помощью этого будет ограничена зона повышенного налогового риска, которую следует подвергнуть более тщательному контролю. Конечно, сюда попадут не все хозяйственные операции налогоплательщика, что позволит проводить проверки с учетом зоны риска, не обращая особого внимания на зоны где нет повышенных рисков. Когда из перечня операций, которые подвергаются повышенному контролю, изъять операции, по которым оплата произошла платежными поручениями и требованиями, то список операций, попадающих под проверку, значительно уменьшится. Необходимо в законодательном порядке обязать кредитные организации перед поступлением перевода на расчетный счет своего клиента переводить

в бюджетную систему налог на добавленную стоимость, то, несомненно, вырастет общее количество обрабатываемых платежных документов. Но необходимо обратить внимание, что выросшее в связи с этим число переводов денежных средств, в связи с высоким уровнем внедрения информационных технологий в платежную систему Российской Федерации не станет проблемой в исполнении ее своих функций. Так же необходимо заметить, что за перечисление в безусловном порядке налога на добавленную стоимость в бюджетную систему, кредитной организации может оплачиваться комиссия за перевод денежных средств, равного, к примеру с вознаграждением за обработку платежного поручения. Для примера, согласно действующим с 01.04.2017 года тарифам, ПАО Сбербанк с помощью банковского ордера за обработку платежного поручения списывает комиссию в сумме 11 рублей. Это при условии того, что в 2016 году количество платежных поручений, по которым налог на добавленную стоимость подлежал бы перечислению в бюджетную систему РФ в безусловном порядке, составит 6 миллионов штук, сумма комиссии составила бы 66 миллионов рублей. В данном случае общая сумма комиссии была бы несопоставимо меньше суммы налога, незаконно предъявленной к вычету.

### **3.2 Оценка эффективности порядка уплаты налога на добавленную стоимость**

Введение предложенных выше изменений позволит реализовать на практике такой механизм уплаты налога на добавленную стоимость, который станет препятствием злоупотреблениям с привлечением подставных фирм – «однодневок». Необходимо обратить внимание, что данные корректировки в законодательстве нацелены исключительно на то, чтобы пресекать ситуации, при которых поставщик уклонился от уплаты налога на добавленную стоимость в бюджетную систему РФ, в то время как покупатель предъявляет к вычету сумму НДС по счету-фактуре «проблемного» контрагента. Данный способ предлагает механизм – безусловного перечисления в бюджетную систему от имени контрагента соответствующей суммы налога. Предлагая указанным вышеупомянутым способом внести корректировки порядок уплаты налога на добавленную стоимость в бюджетную систему РФ невозможно не учитывать следующее обстоятельство. Сейчас налогоплательщики налога на добавленную стоимость получают на расчетный счет оплату от контрагентов и переводят своим поставщикам суммы с учетом НДС. Это означает, что до момента срока уплаты налога на добавленную стоимость в бюджетную систему РФ, НДС, зачисленный от покупателя, находится в распоряжении получившего НДС, значительно увеличивая оборотные средства организации. Если предложенные корректировки будут внесены в законодательство,

налогоплательщикам налог и добавленную стоимость все также необходимо перечислять оплату контрагентам, включая сумму НДС. Но от покупателей денежные средства на расчетный счет будут поступать без НДС, налог на добавленную стоимость будет в безусловном порядке перечисляться в бюджетную систему РФ. Исходя из этого, означает, что часть денежных средств, имеющих в настоящее время в распоряжении организаций, будет изыматься из оборотных средств, образуя переплату по НДС. Следовательно, на законодательном уровне потребуется принять ряд решений, направленных на смягчение последствий внесения изменений в порядок уплаты налога на добавленную стоимость в бюджетную систему РФ. Например, упростить и ускорить порядок зачета и возврата денежных средств, перечисленных в бюджет РФ через механизм безусловного перечисления налога на добавленную стоимость банками. Например, опишем ситуацию, каким образом корректировки порядка уплаты налога на добавленную стоимость отразится на сумме оборотных средств организации. Возьмем для примера следующие обстоятельства. Скажем, что предприятие осуществляет только облагаемые налогом на добавленную стоимость переводы и покупает только облагаемые НДС товары, работы и услуги у налогоплательщиков налога на добавленную стоимость. Так же отметим, что при продаже и покупке товаров отсрочка платежа и авансовая оплата не рассматриваются. Предприятие осуществляет только переводы, облагаемые по ставке налога 18 %. Другие объекты обложения НДС отсутствуют. Так же, все товары, работы, услуги приобретаются в России, все контрагенты – российские предприятия. Полученные товары также облагаются налогом на добавленную стоимость по ставке 18 %.

Представим расчет суммы поступлений на расчетный счет так же сумм, которые будут списываться, рассматриваемого условного предприятия в условиях текущего порядка и порядка возникающего из предложенных корректировок уплаты НДС. Подсчет сделан за один налоговый период для четырех разных ситуаций, чтобы учесть влияние уменьшения суммы реализации и увеличения доли покупных товаров, работ и услуг на величину остатка денежных средств на расчетном счете налогоплательщика.

Сделанные подсчеты показывают, что после корректировки порядка уплаты налога, налогоплательщики будут иметь переплату по налогу на добавленную стоимость, появляющуюся за счет сумм НДС, безусловно перечисленных кредитной организацией в бюджетную систему РФ (Рисунок 4).

Сценарий	Вариант 1		Вариант 2		Вариант 3		Вариант 4	
	3 кв.	4 кв.						
Налоговый период	900	1000	1000	900	900	1000	1000	900
Налоговая база, млн руб.	900	1000	1000	900	900	1000	1000	900
НДС, исчисленный с налоговой базы, млн руб.	162	180	180	162	162	180	180	162
Доля вычетов, %	60	65	60	65	65	60	65	60
Сумма покупок, млн руб.	540	650	600	585	585	600	650	540
Сумма вычетов по НДС, млн руб.	97	117	108	105	105	108	117	97
Итого НДС к уплате в бюджет, млн руб.	65	63	72	57	57	72	63	65
Заработная плата и отчисления, млн руб.	270	270	270	270	270	270	270	270
Прибыль, млн руб.	90	80	130	45	45	130	80	90
Расчет остатка денежных средств на счете при действующем порядке уплаты НДС								
Всего поступлений на расчетный счет, млн руб.	-	1180	-	1062	-	1180	-	1062
Списания со счета в адрес поставщиков, млн руб.	-	767	-	690	-	708	-	637
Выплата заработной платы, уплата отчислений, млн руб.	-	270	-	270	-	270	-	270
НДС к уплате в бюджет, млн руб.	-	65	-	72	-	57	-	63
Налог на прибыль к уплате, млн руб.	-	18	-	26	-	9	-	16
Всего списаний со счета, млн руб.	-	1120	-	1058	-	1044	-	986
Сальдо расчетов, млн руб.	-	60	-	4	-	136	-	76
Расчет остатка денежных средств на счете после изменения порядка уплаты НДС								
Всего поступлений на счет, млн руб.	-	1000	-	900	-	1000	-	900
Списания со счета в адрес поставщиков, млн руб.	-	767	-	690	-	708	-	637
Выплата заработной платы, уплата отчислений, млн руб.	-	270	-	270	-	270	-	270
Перечислено НДС банком, млн руб.	-	180	-	162	-	180	-	162
НДС к уплате по декларации, млн руб.	-	65	-	72	-	57	-	63
Налог на прибыль к уплате, млн руб.	-	18	-	26	-	9	-	16
Всего списаний со счета, млн руб.	-	1037	-	960	-	978	-	907
Переплата по НДС, млн руб.	-	97	-	64	-	114	-	83
Сальдо расчетов, млн руб.	-	-37	-	-60	-	22	-	-7
Сальдо расчетов после возврата переплаты, млн руб.	-	60	-	4	-	136	-	76

Рисунок 4 – Расчет переплаты по НДС

При формировании переплаты уменьшаются оборотные средства организации, которые при текущих обстоятельствах находятся в её ведении. С помощью ускоренного возврата переплаты, у налогоплательщика не возникнет негативных последствий изменения порядка уплаты НДС. На текущий момент порядок зачета и возврата, излишне уплаченных сумм НДС предусмотрено статьей 78 НК РФ. О каждом ставшем известным налоговой факте излишней уплаты НДС и сумме излишне уплаченного налога на добавленную стоимость, необходимо сообщить налогоплательщику в течение 10 рабочих дней со дня обнаружения данного факта. Зачастую переплату по НДС возможно только в счет последующих переводов по налогу, переплату по региональному – только в счет переводов по региональному НДС, переплату по местному налогу – только в счет уплаты по местным налогам на добавленную стоимость. Зачет переплаты по налогу в счет погашения недоимки производится налоговой самостоятельно, а вот зачет в счет предстоящих платежей возможен только на основании письменного заявления налогоплательщика. Зачет переплаты в счет погашения недоимки или в счет предстоящих

платежей производится на основании отдельных решений, вынесенных налоговой. О вынесении этих решений должно быть сообщено налогоплательщику в течение 5 рабочих дней после их вынесения. Решение о зачете сумм излишне уплаченного НДС, в счет погашения недоимки в общем случае принимается налоговой в течение 10 рабочих дней со дня обнаружения факта излишней уплаты НДС. Решение о зачете сумм излишне уплаченного налога в счет предстоящих переводов налогоплательщика принимается налоговым органом в течение 10 рабочих дней со дня получения заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговой и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им сумм НДС, если такая совместная сверка производилась. Суммы излишне уплаченного НДС подлежат возврату по письменному заявлению налогоплательщика в течение 1 месяца со дня получения налоговой такого заявления. Решение о возврате сумм излишне уплаченного НДС в общем случае обязано быть принято налоговым органом в течение 10 рабочих дней со дня получения заявления налогоплательщика, о возврате сумм излишне уплаченного НДС. До истечения 10 дней в УФК, необходимо направить поручение на возврат сумм излишне уплаченного НДС, составленное на основании решения налоговой, о возврате НДС. Конечно, текущий способ зачета и возврата переплаты по НДС, в случае изменения порядка уплаты налога в бюджетную систему РФ должен быть скорректирован на основании вышеизложенного нововведения. Во-первых, нужно предоставить налоговой возможность самостоятельно производить зачет сумм налога на добавленную стоимость, переведенных в бюджетную систему РФ кредитными организациями в безусловном порядке, в счет предстоящих переводов по НДС. В настоящее время налог на добавленную стоимость уплачивается в бюджетную систему налогоплательщиками равными частями до 20-ого числа каждого из 3-ех месяцев, последующих за истекшим периодом для выплат НДС. До 20-ого числа месяца, последующего за истекшим налоговым периодом, налогоплательщики обязаны предоставить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по НДС, в которой показать сумму налога, подлежащую уплате в бюджетную систему РФ по итогам налогового периода. Значит, например, что до 20.01.2017 года необходимо представить налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за IV квартал 2016 года. После этого НДС, подлежащий уплате по данной декларации, необходимо перечислить в бюджетную систему налогоплательщику тремя равными частями: до 20.01.2017 года, до 20.02.2017 года, до 20.03.2017 года. Предположим, в I квартале 2017 года уже был бы введен способ уплаты налога на добавленную стоимость в бюджетную систему РФ, предусматривающий безусловный перевод НДС кредитной организацией, то в течение 1-ых трех месяцев 2017 г. от имени налогоплательщика в бюджетную систему РФ были бы перечислены суммы НДС в уплату текущих платежей по налогу на добавленную

стоимость. В таком случае налоговая могла бы произвести зачет поступивших сумм в счет предстоящих переводов по налогу на добавленную стоимость за IV квартал 2016 года, подлежащих оплате 20.01.2017 года, 20.02.2017 года, 20.03.2017 года, и также в погашение недоимки (если таковая присутствует). Далее, как переводы были бы полностью зачтены, остаток сумм возвращались бы налогоплательщику без его заявления по решению налоговой. В связи с этим налогоплательщик не терял бы возможности произвести зачет переплаты по налогу на добавленную стоимость в счет последующих переводов по остальным федеральным налогам в той последовательности, которая установлена действующей редакцией НК РФ. Считаю эффективным данный порядок возврата излишне переведенных кредитной организацией в безусловном порядке сумм налога на добавленную стоимость, который бы предусматривал возврат переплаты на счет налогоплательщика каждые 5 рабочих дней. Налоговая, каждые 5 рабочих дней должна производить анализ поступлений, сравнивая суммы, поступившие в безусловном порядке, с суммами которые имеются по недоимки и величиной текущих переводов по налогу на добавленную стоимость. В ходе сравнения необходимо составлять одно сводное решение по налоговой инспекции на возврат средств. На его основании в УФК необходимо направить единое сводное поручение на возврат денежных средств, на осуществление которого выделяется пять рабочих дней. Данные сводные документы обязаны содержать список налогоплательщиков и сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих возврату по каждому из них. Если будет реализована данная предложенная схема, каждую неделю на расчетный счет налогоплательщиков должен перечисляться НДС, возвращенный налоговой. Данное нововведение восполнит недостаток оборотных средств, связанный с предложенными корректировками порядка уплаты налога на добавленную стоимость в бюджетную систему РФ. Так же налоговые обязательства по налогу на добавленную стоимость были бы уже выполнены. К крупнейшим налогоплательщикам необходимо применять выше предложенный способ возврата и зачета переплаты без каких-либо дополнительных требований. К иным налогоплательщикам, считаю необходимым введение дополнительных требований для возврата переплаты. Например – нужно каждый квартал (до 1-ого числа соответствующего квартала) предоставлять налоговой заявление о необходимости использовать тот порядок возврата переплаты, который озвучен ранее. В случае если налогоплательщиком данное заявление не предоставлено, то он утрачивает способность, на возврат переплаты по налогу на добавленную стоимость в ускоренном порядке и ему необходимо будет придерживаться норм действующей редакции статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации. Данное заявление необходимо подавать в налоговую, налогоплательщиком или его представителем. Исходя из этого, сотрудник налоговой при приеме заявления

обязан будет сверить полномочия должностного лица данной организации, а также зафиксировать его данные. Если данное заявление будет передано с помощью электронного документооборота, данные о должностном лице организации необходимо будет зафиксировать специальному оператору связи, с помощью которого происходит электронный документооборот либо кредитной организацией. В любом случае, предоставление данного заявления будет сопровождаться фиксацией в налоговой данных о должностном лице налогоплательщика. Организации – «однодневки», которые не заинтересованы в том, чтобы налоговая имела с ними обратную связь, соответственно, не имеют и законных должностных лиц, которые могли бы предоставить от их имени какие бы то ни было заявления в налоговую. Значит, «проблемные» контрагенты будут лишены возможности в ускоренном порядке вернуть переплату по налогу на добавленную стоимость, что делает бессмысленным те схемы по завышению налоговых вычетов с применением «однодневок», которые действуют на текущий момент. Изложенный способ безусловной уплаты НДС в бюджетную систему РФ направлен исключительно на то, чтобы лишить «проблемного» контрагента возможности избежать уплаты в бюджетную систему налога на добавленную стоимость, и не касается текущего способа определения суммы налоговых вычетов, на применение которых налогоплательщик имеет право по завершению налогового периода. К вышеизложенным новациям необходимо приспособить текущий порядок проведения камеральных и выездных проверок налогового органа, а также порядок учета налоговых поступлений. Уточню, что для определения общей суммы налога на добавленную стоимость, начисленной к уплате в бюджетную систему по завершению налогового периода, налогоплательщику необходимо вести книгу продаж, а для определения общей суммы НДС, подлежащей вычету, – книгу покупок. Эти книги представляют собой реестры счетов-фактур, соответственно книга покупок – сводный реестр счетов-фактур контрагентов, по которым в налоговом периоде налог на добавленную стоимость принимается налогоплательщиком к вычету. Сверка полноты исчисления налога на добавленную стоимость может производиться в нескольких направлениях. Например – проверка контрагентов, чьи счета-фактуры включены в книгу покупок, на предмет наличия признаков «проблемности». В случае, когда у налоговой нет возможности истребовать книгу покупок для проверки правомерности предъявления сумм налога на добавленную стоимость к вычету, источником информации о том, с какими контрагентами имеет хозяйственные взаимоотношения проверяемый налогоплательщик, должны являться данные о движении по его расчетному счету. Ранее было описана изменение в форме выписки по движениям на счетах, включив новые реквизиты – сумма налога на добавленную стоимость к списанию со счета и сумма налога к зачислению на счет. Безусловно, это упростит анализ

выписки в целях налогового контроля, позволит незамедлительно оградить операции по перечислению средств с налогом на добавленную стоимость от остальных переводов. Возможность подсчета общей суммы налога на добавленную стоимость, зачисленной на счет и списанной со счета в течение периода, позволит сравнить этот показатель с информацией в налоговой декларации, а при значительном расхождении будет указывать о необходимости внимательного отношения к такому налогоплательщику. Выше был описан механизм заполнения кредитными организациями платежных документов на перечисление налога и добавленную стоимость в бюджетную систему РФ в безусловном порядке, который предусматривает указание в платежном документе, в том числе, данных о плательщике тех средств, из которых кредитная организация уплачивает налог на добавленную стоимость от имени своего клиента. То есть, налоговые будут владеть данными о тех представителях, кто переводит налогоплательщикам денежные средства, в том числе налог на добавленную стоимость. Согласно Приказу Федеральной Налоговой службы РФ от 18.01.2012 г. №ЯК-7-1/9@ «Об утверждении Единых требований к порядку формирования информационного ресурса «Расчеты с бюджетом» местного уровня»<sup>1</sup> налоговые органы должны вести карточки расчетов с бюджетом по каждому плательщику налога. Указанная карточка содержит данные о состоянии расчетов с бюджетом и включает следующие блоки: - блок начислений; - блок поступлений; - блок сальдо расчетов. Информация в карточке сгруппирована в два раздела. Первый содержит информацию о налогоплательщике и налоге, для которого открыта карточка. Вторым разделом содержит 29 граф, где отражается информация о сальдо расчетов по налогу, о начислениях и поступлениях. Каждая операция, которая подлежит отражению в карточке, имеет свой уникальный код, который позволяет разделять операции, и, соответственно, записи в карточке. Применение предложенных изменений в способы уплаты налога и добавленную стоимость в бюджетную систему РФ потребует соответствующих корректировок формы карточки расчетов с бюджетной системой, конкретнее, блока поступлений, а также дополнения справочника кодов операций еще одним значением, соответствующим уплате кредитной организацией налога на добавленную стоимость в бюджетную систему РФ от имени своего клиента в безусловном порядке. Нужно будет внести во второй раздел карточки расчетов с бюджетной системой два новых пункта – 6.А «Контрагент по сделке» и 6.Б «БИК кредитной организации, из которой переведены денежные средства». Данные пункты необходимо заполняться на основе данных платежных документов, которые оформляются кредитными организациями на перевод налога на добавленную стоимость в безусловном порядке. В пункте 6.А необходимо

---

<sup>1</sup> Приказу Федеральной Налоговой службы РФ от 18.01.2012 г. №ЯК-7-1/9@ «Об утверждении Единых требований к порядку формирования информационного ресурса «Расчеты с бюджетом» местного уровня».

вносить ИНН того контрагента, который перечислил оплату (в том числе налог на добавленную стоимость) на счет налогоплательщика, а в пункте 6.Б – идентификационный код кредитной организации, которая произвела перевод налога в безусловном порядке. В условиях широкого распространения информационных технологий наличие данных пунктов не сможет затруднить работу с карточками расчетов с бюджетной системой РФ. Так же после корректировок второго раздела карточки двумя новыми пунктами станет возможным учет поступлений в разделении на контрагентов, которые переводили денежные средства (в том числе налог на добавленную стоимость) налогоплательщику, а также кредитных организаций – посредников переводов, что должно увеличить эффективность контрольно-аналитической работы налоговых. Реальным носителем бремени по уплате налога на добавленную стоимость выступает тот кто приобретает товар, работу и услугу, а налог, полученный налогоплательщиком – кто продает от покупателя в стоимости товара, работы и услуги, выступает источником денежных средств для пополнения налогоплательщиком своих обязанностей перед бюджетной системой РФ. Если формы карточки расчетов с бюджетом будет скорректирована названными ранее пунктами, налоговая будет получать в режиме онлайн данные о том, перечисления от каких покупателей составляют для проверяемого налогоплательщика источник денежных средств, для уплаты налога на добавленную стоимость в бюджетную систему РФ. Данное изменение должно структурировать финансовые потоки налогоплательщика, сопровождаемые перечислением налога и добавленную стоимость, а также автоматизировать анализ отклонений между величиной налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость и суммой НДС, полученной налогоплательщиком от покупателей. Значительное превышение суммы полученного лицом НДС над суммой перечисленных в бюджетную систему денежных средств может быть расценено как один из признаков, свидетельствующих о возможном уклонении от налогообложения налога на добавленную стоимость. В результате налоговая сможет разделять налогоплательщиков по уровню вероятности незаконного занижения величины налога к уплате, выявляя тех, кому присущи повышенные риски участия в схемах по уходу от налогообложения. Следовательно, налоговые инспекторы смогут концентрировать свои усилия и производить над такими организациями тщательные камеральные проверки. В итоге, это положительно скажется на эффективности контрольной работы. Результаты анализа могут быть использованы налоговой при принятии решения об отказе в возврате переплаты по налогу, образовавшейся в результате перечисления НДС кредитными организациями от имени налогоплательщика, до завершения проверки. Учет сумм налога в разрезе кредитных организаций, которые перечислили НДС от имени своего клиента – налогоплательщика, позволит ФНС контролировать полноту перечисления налога

банками. Для этого налоговому инспектору необходимо будет сопоставить сумму налога, перечисленную кредитной организацией, по данным карточки расчетов с бюджетной системой РФ проверяемого налогоплательщика, с общей суммой денежных средств, зачисленных на открытые в проверяемой кредитной организации счета последнего (включающих налог и добавленную стоимость). В условиях автоматизации учета налоговых платежей и электронного документооборота с кредитными организациями сравнение полноты перечисления налога кредитными организациями от имени проверяемого налогоплательщика не приведет к значительной нагрузке сотрудников ФНС, но позволит искоренить нарушения со стороны банков. Если территориальная ФНС на федеральный уровень будет направлять данные об операциях по безусловной уплате налога в бюджетную систему РФ кредитными организациями от имени налогоплательщиков, то это позволит создать единую информационную базу о всех произведенных переводах, включающих налог на добавленную стоимость. Исходя из этого, необходимо открыть портал Налоговой РФ и назвать его «Переводы, включая НДС». Данный портал будет в виде сводной таблицы, содержащей пункты:

- ИНН налогоплательщика, перечислившего оплату, в том числе налог;
- наименование налогоплательщика, перечислившего оплату, в том числе налог;
- ИНН налогоплательщика, получившего оплату, в том числе налог;
- Наименование налогоплательщика, получившего оплату, в том числе налог;
- дата перечисления;
- БИК банка, на счет в котором поступили средства;
- сумма НДС, перечисленного плательщиком получателю.

Создаваться данная таблица должна исходя из данных портала «Переводы, включая НДС» и информации ЕГРЮЛ и ЕГРИП. На портале «Переводы, включая НДС» необходим поиск по ИНН, а также по периоду перечисления средств.

Вновь переходим к примеру с предприятием ООО «Ромашка» и предприятия ООО «Лютик», рассмотрим, как будет отображена запись в портале «Переводы, включая НДС» (Таблица 1).

Таблица 1 – Пример записи на портале Переводы, включая НДС»

Дата операции	ИНН плательщика	Название плательщика	ИНН получателя	Название получателя	БИК Банка	Сумма НДС
11.12.2016	6522037387	ООО «Лютик»	6522044357	ООО «Ромашка»	047308602	305085

Данный портал, будет эффективным инструментом, который поможет значительно облегчить работу налоговых проверок, во-первых камеральных. Главное применение данного портала – незамедлительное отображение данных о том, кому и в каких суммах

переведены денежные средства, включая налог на добавленную стоимость, а также от кого и в каких суммах получена оплата за облагаемые товары, работы и услуги. Это позволит разделить контрагентов на получателей и отправителей, на которых приходится основная часть расчетов за облагаемые товары, работы и услуги.

Пусть 20.01.2017 года предприятие ООО «Ромашка» и предприятие ООО «Лютик», предоставили в налоговую по месту своего учета (МРИ ФНС РФ по Калининскому району г. Новосибирска) налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость за IV квартал 2016 года. Предположим камеральную проверку налоговой декларации предприятие ООО «Лютик», заявившей вычеты по счетам-фактурам предприятию ООО «Ромашка». Например, данные предприятия представили налоговые декларации с суммой НДС, исчисленной к уплате в бюджетную систему. С 20.01.2017 года в течение трех месяцев необходимо провести камеральную проверку налоговой декларации по налогу, представленной предприятием ООО «Лютик» за IV квартал 2016 года. Так как налогоплательщиком в данной декларации не заявлено право на возмещение налога, проверяющие не вправе истребовать у него документы, подтверждающие полноту исчисления им налога на добавленную стоимость, в частности, книгу продаж и покупок, а также счета-фактуры и иную бухгалтерию. Здесь мы задействуем описанный выше портал «Переводы, включая НДС» инспектор моментально сможет выявить, что предприятие ООО «Лютик» в проверяемом периоде была произведена оплата облагаемых налогом на добавленную стоимость услуг в пользу предприятия ООО «Ромашка». Здесь можно предположить предъявление проверяемым лицом налога на добавленную стоимость в сумме 305085 руб. к вычету по счету-фактуре предприятию ООО «Ромашка». В данной ситуации необходимо при камеральной проверке налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, представленной предприятием ООО «Лютик» за IV квартал 2016 года произвести следующие мероприятия налогового контроля по взаимоотношениям с предприятием ООО «Ромашка»:

1. С применением данных, находящихся у Федеральной налоговой службы РФ, установить:

- собственников и руководство предприятия ООО «Ромашка», сверить, являются ли данные представители учредителями или руководителями;

- место нахождения предприятия ООО «Ромашка», а также частоту переездов данной организации;

- круг физических лиц, получающих доходы на предприятии ООО «Ромашка»; а также их иные источники дохода;

- уплачивает ли предприятие ООО «Ромашка» налоги в бюджет, какова их часть в сравнении с оборотами данной организации по операциям с проверяемым

налогоплательщиком, в сравнении с движениями предприятия ООО «Ромашка» по расчетным счетам;

- наличие ОС;
- наличие критериев риска, присвоенных ФНС данной организации.

2. Направить поручение об истребовании документов у предприятия ООО «Ромашка», которым запросить документы и сведения, подтверждающие реальность хозяйственной операции с предприятием ООО «Лютик».

3. Запросить выписку по движениям на расчетном счете предприятия ООО «Ромашка», чтобы установить, на какие цели были направлены денежные средства, полученные от проверяемого лица, а также установить иные источники средств предприятия ООО «Ромашка» и направления их расходования.

4. Вызвать должностное лицо предприятия ООО «Лютик» в налоговую, для дачи пояснений по вопросам заключения сделок с предприятием ООО «Ромашка» и фактических обстоятельств их исполнения.

Перечень возможных контрольных мероприятий не является закрытым и не ограничивается приведенными выше примерами. Предлагаемый к внедрению портал «Переводы, включая НДС» также может применяться для сравнения движения денежных средств, включающих налог на добавленную стоимость по взаимосвязям организаций. Предположим предприятия, переводят друг другу денежные средства, включающие налог на добавленную стоимость, то кредитные организации всех участников взаимосвязанных расчетов (в случае внедрения нововведений, предложенных в работе) должны будут от имени своих клиентов перечислять в бюджетную систему РФ налог на добавленную стоимость в том порядке, который был ранее озвучен. Это означает, что Федеральная налоговая служба РФ будет иметь данные о той последовательности, в которой участники взаимосвязанных расчетов переводили друг другу платежи с налогом на добавленную стоимость. И если в завершении цепочки, окажется предприятие, получающее денежные средства с налогом, но не переводящее далее платежи с налогом и не исчисляющая НДС к уплате в бюджетную систему (а именно так, как представляется, будет, если в конце цепочки окажется лицо, через которое средства обналичиваются). Это будет одним из сигналов, говорящих о возможных нарушениях в части исчисления налога. По результатам проверки всей полученной информации о предприятии ООО «Ромашка» и ее взаимоотношениях с предприятием ООО «Лютик» (в том числе находящиеся данные на портале «Переводы, включая НДС») может быть сделан вывод о необоснованном включении в состав вычетов сумм налога по счетам-фактурам данного предприятия. Исходя из этого, либо по результатам камеральной проверки предприятия ООО «Лютик» будет вынесен акт проверки и, следовательно, начислен налог, либо предприятие ООО

«Люттик» будет выбрана для проведения выездной проверки, по результатам которой может быть начислен налог на добавленную стоимость по сделке с «проблемным» контрагентом. В. Г. Пансков приводит экспертные оценки, согласно которым при введении механизма НДС-счетов за счет сокращения количества злоупотреблений ставку НДС без уменьшения поступления данного налога в бюджет можно было бы уменьшить до 13 %<sup>1</sup>. Описанный способ, будет мешать незаконному предъявлению налога к вычету. Он не идентичен механизму НДС-счетов, но предполагаемый эффект во многом сопоставим. Соответственно, реализация высказанных предложений без потерь бюджетной системы позволит снизить ставку налога на добавленную стоимость за счет повышения налоговой дисциплины.

---

<sup>1</sup> Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник для вузов. М., 2006. С. 300.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Выпускная квалификационная работа и ее выводы, сделанные на основании изучения различных материалов, необходимо разделить на два связанных блока теоретических и практических проблем.

Выводы, представленные в ВКР, доказывают, что, в конечном счете, уплата НДС производится конечным покупателем, при этом налог предъявляется продавцом сверх его стоимости. Налог, который оплачивает конечный покупатель товаров, работ и услуг зависит от общей стоимости. Показатель добавленной стоимости применяется для того, необходим, чтобы перераспределить в соответствии с налоговым законодательством сумму налога, которую оплачивает конечный потребитель, всеми участниками цепочки производства и перераспределения товаров, работ и услуг. Исходя из этого, автором предложено определять НДС как косвенный многоступенчатый налог по перераспределению в пользу бюджетной системы средств хозяйствующих субъектов и населения, сумма данного налога, исходит из суммы стоимости приобретённых товаров, работ, услуг. Изучение становления НДС в России, позволило заметить, что, хоть широко применяются схемы ухода от налогообложения, за все время не корректировался метод изъятия НДС в бюджетную систему РФ. Изъятие НДС в России постоянно осуществлялась налогоплательщиком только при наличии его непосредственной воли, хотя здесь можно сказать о том, что права и интересы конечного покупателя не соблюдаются, так как бремя данного НДС ложится на его плечи. В ВКР автором приведен анализ текущего положения администрирования налога, и полнотой аккумулирования в бюджетной системе налога на добавленную стоимость. Так же замечено, что налогоплательщики при получении денежных средств от потребителей которые оплачивают и НДС, не полностью оплачивают данную сумму в бюджетную систему РФ. Так же было выявлено, что недочет НДС связан не с укрытием исчисления налога, а с завышением налоговых вычетов. Данные злоупотребления мешают, полностью изъять, весь необходимый налог в бюджет. Для искоренения данного вопроса необходимо увеличить эффективность администрирования НДС. Исходя из этого, автором выделена необходимость в корректировке способов администрирования. Автором озвучены нововведения, способствующие росту поступления от налогов за счет доработки законодательства связанного с НДС. Необходимо доработать способ уплаты налога на добавленную стоимость в бюджетную систему РФ, обязав кредитные организации осуществлять перевод от имени налогоплательщика налог на добавленную стоимость в бюджетную систему РФ, после перевода на его счет стоимости товара от контрагента, которая включает в себя сумму НДС. Вследствие чего, фирмы – «однодневки» не смогут уйти от уплаты в бюджетную

систему налога с цены проданных товаров, работ, услуг. Для осуществления на практике предложено изменить некоторые пункты Налогового кодекса Российской Федерации и некоторых других нормативных актов. Так же просчитаны последствия внедрения предложенного нововведения для смоделированного предприятия. Данная модель показала, что после внедрения предложения налогоплательщики будут переплачивать по налогу. Данная переплата возникает вследствие того, что НДС, переводится кредитной организацией от их клиентов в бюджетную систему, но у предприятия может присутствовать вычет. Но при быстром возврате переплаченных сумм налогоплательщик не почувствует отрицательного влияния нововведения. В связи с этим рекомендовано усовершенствовать порядок зачета и возврата переплаты по налогу на добавленную стоимость. Необходимо дать возможность ФНС самостоятельно осуществлять зачет суммы налога на добавленную стоимость, переведенных в бюджетную систему РФ кредитными организациями от налогоплательщиков, в счет предстоящих оплат по налогу на добавленную стоимость. Далее необходимо зачесть сумму НДС и остаток суммы необходимо вернуть налогоплательщику без написания им заявления, а только по решению ФНС. Но так же, налогоплательщик не будет лишен возможности произвести зачет переплаты по налогу на добавленную стоимость в счет предстоящих переводов по остальным федеральным налогам по тому принципу и пути, который на текущий момент предусмотрен Налоговым кодексом России. Так же ФНС после внедрения изменений, должна каждые пять рабочих дней анализировать поступления по налогу на добавленную стоимость, сравнивая их с размером имеющейся недоимки и величиной текущих платежей, и осуществлять необходимые зачеты. По результатам сравнения на сумму, которая была переплачена необходимо, сформировать единое сводное решение по органу ФНС на возврат денежных средств. На его основании в УФК необходимо направить единое сводное поручение на возврат средств, на исполнение которого отводится пять рабочих дней. В данных документах, должен быть указан список налогоплательщиков и сумм, которые необходимо им вернуть. Если предложение будет реализовано, то еженедельно на счета налогоплательщиков будут поступать налоги на добавленную стоимость, переведенный от ФНС. При этом налоговые обязательства по налогу на добавленную стоимость будут уже исполнены. Автором рекомендован заявительный порядок перехода налогоплательщиками на ускоренный механизм возврата переплаты по налогу, предусматривающий необходимость ежеквартально подавать в налоговый орган заявление о намерении использовать ускоренный порядок возврата переплаты. Если налогоплательщиком подобное заявление не представлено, то он утратит возможность на возврат переплаты по налогу в ускоренном порядке и должен будет руководствоваться нормами действующей редакции статьи 78 НК РФ. В случае реализации порядка уплаты

налога в бюджет, основанного на перечислении банками налога от имени своих клиентов, налоговые органы будут располагать оперативной информацией о потоках платежей налогоплательщиков, включающих налог. Практическая реализация предлагаемых изменений порядка уплаты НДС в бюджет потребует соответствующего изменения механизма учета платежей, в частности доработки формы карточки расчетов с бюджетом. Автором доказана необходимость дополнить второй раздел карточки расчетов с бюджетом новыми показателями, в результате чего станет возможным учет поступлений в разрезе контрагентов, которые перечисляли средства (в том числе налог) налогоплательщику, а также банков – участников расчетов. Налоговые органы будут получать в реальном времени сведения о том, перечисления от каких покупателей образуют для проверяемого налогоплательщика источник средств, для уплаты налог в бюджетную систему РФ. Это позволит структурировать финансовые потоки налогоплательщика, сопровождаемые перечислением налога, а также автоматизировать анализ отклонений между величиной налоговых обязательств по налогу и суммой налога, полученной налогоплательщиком от покупателей. Значительное превышение суммы полученного лицом налога над суммой перечисленных в бюджет средств может быть расценено как один из признаков, свидетельствующих о возможном уклонении от налогообложения налога на добавленную стоимость. Налоговые органы смогут ранжировать налогоплательщиков по степени вероятности незаконного занижения величины НДС к уплате, выявляя тех, кому присущи повышенные риски участия в схемах по уходу от налогообложения. Следовательно, инспекторы смогут концентрировать свои усилия и проводить углубленные камеральные проверки в отношении лиц с высоким риском совершения налогового правонарушения. Результаты анализа могут быть использованы налоговыми органами при принятии решения об отказе в возврате переплаты по НДС, образовавшейся в результате перечисления налога банками от имени налогоплательщика, до окончания проверки. Автором рекомендовано обязать территориальные налоговые органы передавать на федеральный уровень сведения об операциях по перечислению НДС банками от имени налогоплательщиков, содержащиеся в карточках расчетов с бюджетом. Это позволит создать единую информационную базу обо всех произведенных платежах, включающих НДС. В связи с этим предложено внедрить портал «Переводы, включая НДС», который поможет значительно повысить эффективность налоговых проверок, в первую очередь камеральных. Основное предназначение данного ресурса – получение оперативной информации о том, кому и в каких суммах перечислены денежные средства, включая НДС, а также от кого и в каких суммах получена оплата за облагаемые товары, работы, услуги. Это позволит выделять поставщиков и покупателей, на которых приходится основная доля расчетов за облагаемые товары, работы, услуги. Предложенный к внедрению портал

«Переводы, включая НДС» предназначен для анализа движения по цепочке получателей денежных средств, включающих НДС. При этом автор руководствовался тем, что если организации и предприниматели перечисляют друг другу платежи, включающие НДС, то банки всех участников цепочки расчетов (в случае реализации высказанных в работе предложений) должны будут от имени своих клиентов перечислять в бюджет НДС в том порядке, который был описан выше. Соответственно, налоговые органы будут располагать информацией о той последовательности, в которой участники цепочки расчетов перечисляли друг другу денежные средства с НДС. Если в итоге средства налогоплательщика будут перечислены организации, получающей средства с НДС, но не перечисляющей далее платежи с НДС и не исчисляющей налог к уплате в бюджет (а именно так будет, если в конце цепочки окажется лицо, через которое средства обналичиваются), это должно стать сигналом, свидетельствующим о возможных нарушениях в части исчисления НДС и необходимости проведения мероприятий налогового контроля с целью проверки наличия или отсутствия налогового правонарушения. Портал «Переводы, включая НДС», за счет упрощения процедуры выявления платежей в пользу фирм – «однодневок» позволит заметно повысить эффективность налогового контроля. Представляется, что их реализация должна способствовать повышению собираемости налога. Однако не вызывает сомнения, что по мере изменения экономической ситуации совершенствование налогообложения НДС должно продолжаться.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] от 31 июля 1998. N 146-ФЗ. (принят ГД ФС РФ 16.07.1998), (ред. от 28.12.2016) // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;
2. О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах [Электронный ресурс]: федеральный закон от 05.08.2000. N 118-ФЗ (ред. от 28.11.2011) // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] от 30 ноября 1994 г. N 51-ФЗ (принят ГД ФС РФ 22.12.1995), (ред. от 28.03.2017) // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;
4. Об основах налоговой системы в Российской Федерации [Электронный ресурс] Закон РФ от 27.12.1991. N 2118-1 (ред. от 11.11.2003) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2004) // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;
5. О налоге на добавленную стоимость [Электронный ресурс] Закон РФ от 6 декабря 1991. N 1992-1 (ред. от 24.03.2001) // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;
6. О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России [Электронный ресурс] Закон РФ от 16 июля 1992. N 3317-1 (ред. от 29.11.2004) // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;
7. Постановлению Правительства РФ от 21 декабря 2007 г. N 916 "Об утверждении Правил предоставления субсидий организациям железнодорожного транспорта на компенсацию потерь в доходах от выравнивания тарифов при перевозке пассажиров в сообщении из (в) Калининградской области в (из) другие регионы Российской Федерации";
8. Постановлении Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 12.05.2008 N Ф03-А73/08-2/1490 [Электронный ресурс] от 18 декабря 2001. №174-ФЗ (принят ГД ФС РФ 22.11.2006 .), (ред. от 03.04.2017) // Консультант плюс:

- справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;
9. Постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа [Электронный ресурс] от 02.12.2008 N КА-А40/11247-08 // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;
  10. Положение Банка России [Электронный ресурс] от 19 июня 2012 г. N 383-П "О правилах осуществления перевода денежных средств" // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;
  11. По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Востокнефтересурс" [Электронный ресурс] Постановление Конституционного Суда РФ от 20.02.2001 N 3-П // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.
  12. Приказ Минфина России [Электронный ресурс] от 10.11.2015 N 174н // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;
  13. Приказ Министерства Финансов Российской Федерации [Электронный ресурс] от 12.11.2013 г. №107н // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;
  14. Приказу Федеральной Налоговой службы РФ [Электронный ресурс] от 18.01.2012 г. №ЯК-7-1/9@ «Об утверждении Единых требований к порядку формирования информационного ресурса «Расчеты с бюджетом» местного уровня» // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;
  15. Приказом Федеральной налоговой службы РФ [Электронный ресурс] от 25.07.2012 г. №ММВ-7-2/519 // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;
  16. Приказ ФНС России [Электронный ресурс] от 29 января 2009 г. N ММ-7-6/37@ // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;
  17. Постановление Росстандарта [Электронный ресурс] от 14.06.2013 г. №159-ст // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;

18. Письмо Минфина России [Электронный ресурс] от 10.10.2008 N 03-07-07/104 и ФНС России от 15.07.2009 N 3-1-10/501@ // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;
19. Письмо Минфина России [Электронный ресурс] от 21.08.2008 N 03-03-06/1/478 и письмо ФНС России от 14.02.2005 N 03-1-03/210/11 // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;
20. Стратегия развития информационного общества в Российской Федерации, утвержденная Президентом РФ [Электронный ресурс] от 7 февраля 2008. N Пр-212 // Консультант плюс: справ.правовая система. – Версия Проф. – Электрон.дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б.-ки Том.гос.ун-та.;
21. First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member State concerning turnover taxes // Official Journal. 1967. 14 Apr. P. 1301 - 1303.
22. Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and Procedures for application of the common system of value added tax // Official Journal. 1967. 14 Apr. P. 1303 - 1312.
23. Third Council Directive 69/463/EEC of 9 December 1969 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes - Introduction of value added tax in Member States // Official Journal. 1969. 20 Dec. P. 0034 - 0035.
24. Sixth Council Directive 77/388/EEC of May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment // Official Journal. 1977. 13 June. P. 1 - 40.
25. Thirteenth Council Directive 86/560/EEC of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory // Official Journal. 1986. 21 Nov. P. 0040 - 0041.
26. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: [http://www.nexus.ua/data/files/Legal\\_DB/International/EU\\_VAT\\_Directive.pdf](http://www.nexus.ua/data/files/Legal_DB/International/EU_VAT_Directive.pdf) (дата обращения: 12.10.2011).
27. Cyprus Tax Facts. Cyprus, 2009.
28. VAT Rates Applied in the Member States of the European Community. DOC/2137/2007. 01.05.2007 // СПС EUR - Lex. (ec.europa.eu/taxation\_customs/resources/documents/taxation/vat\_rates\_en.pdf.-2008).
29. Code general des impots [Электронный ресурс] // Legifrance (<http://www.legifrance.gouv.fr>). 2012.

30. Documentation de Base 3A211 // СПС Documentation Fiscale ([www.doc.impots.gouv.fr](http://www.doc.impots.gouv.fr)). 2008; 200 - 201. Instruction (Direction Generale des Impots) N 3 CA-92 du 31.07.1992 // Bulletin Officiel des Impots, 1992. N 8. Numero special.
31. Cour administrative d'Appel Aix-en-Provence. Decret N 00/14093 du 04.02.2004 // Legifrance (<http://www.legifrance.gouv.fr>). 2008.
32. Documentation de Base 3B1122 N 4 // СПС Documentation Fiscale ([www.doc.impots.gouv.fr](http://www.doc.impots.gouv.fr)). 2008.
33. Documentation de Base 3B111 N 2. 18.09.2000; Documentation de Base 3B1122 N 1, 2. 18.09.2000 // СПС Documentation Fiscale ([www.doc.impots.gouv.fr](http://www.doc.impots.gouv.fr)). 2008.
34. Ашмарина Е.М. Некоторые особенности порядка исчисления в Российской Федерации налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость / Е.М. Ашмарина, – М.: Налоги и налогообложение. 2005. N 1. 35 с.
35. Березин М.Ю. Сравнительный анализ механизма взимания НДС и налогообложения доходов организаций на Кипре и в России // М.Ю. Березин – М.: Финансы и кредит. 2009. N 41. – 67 с.
36. Вавилова М.А. НДС в системе косвенных налогов Европейского союза и Российской Федерации: Сравнительно-правовой анализ: дис. ... канд. юрид. наук / М.А. Вавилова. – М., 2007. С. 15.
37. Ветошкина Е.Ю. Налоговые преференции по налогу на добавленную стоимость // Е.Ю. Ветошкина, Р.Ш. Тухватуллин, – М.: Бухгалтер и закон. 2009. N 11. – 54 с.
38. Вишневский В.П. Налогообложение: теории, проблемы, решения: Монография / В.П. Вишневский – Донецк.: М-во образования и науки Украины, 2006. – 241 с.
39. Гаганов А.Ю. Налог на добавленную стоимость: проблемы правового регулирования // А.Ю. Гаганов, – М.: Налоги и налогообложение. 2008. N 3. 64 с.
40. Демчук Н.Н. Проблемы реформирования налога на добавленную стоимость / Н.Н. Демчук – М.: Налоговый вестник. 1999. N 12. – 54 с.
41. Завалко М.В. Актуальные проблемы правового регулирования НДС в ФРГ / М.В. Завалко, – М.: МГИМО(У) МИД России, 2001. – 245 с.
42. Ильин А.Ю. Финансовое право: Учебник / Ильин А.Ю., – М.: Эксмо, 2011. – 432 с.
43. Имыкшенова Е.А. Способы обеспечения налоговых обязанностей по налоговому кодексу РФ / Е.А. Имыкшенова, – М.: Юрлитинформ, 2005, 168 с.
44. Кириллова В.А. До чего дошел прогресс! Электронный НДС / В.А. Кириллова – М.: Юрист. 2009. N 39. С. 3.
45. Крохина Ю.А. Налоговое право России: Учебник для вузов / Ю.А. Крохина, – М.: Эксмо, С. 554 - 555.
46. Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика:

- Учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности "Налоги и налогообложение" / Е.В. Кудряшова – М.: Волтерс Клувер, 2006. 248 с.
47. Кучеров И.И. Новый концептуальный подход к определению налога / И.И. Кучеров, – М.: Финансовое право. 2008. N 1. – 30 с.
  48. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций / И.И. Кучеров, – М.: ЮрИнфоР, 2001. – 264 с.
  49. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций / И.И. Кучеров – М.: Центр ЮрИнфоР, 2003. – 259 с.
  50. Кучерявенко Н.П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине / Н.П. Кучерявенко, – Харьков: Консум, 1997. – 420 с.
  51. Мамаев И.В. Экономико-правовые основы косвенного налогообложения / И.В. Мамаев, – М.: Финансовое право. 2005. N 9. 49 с.
  52. Мандражицкая М.В. Реализация доли в уставном капитале ООО / М.В. Мандражицкая, – М.: Налоговый вестник. 2010. – 478 с.
  53. Нечипорчук Н.А.. Акцизы. 2-е изд., перераб. / Н.А Нечипорчук, Т.К. Подгорная – М.: Статус-Кво 97, 2006. 365 с.
  54. Олинов К.Э. Правовое регулирование НДС в налоговой системе Франции: автореферат дис. ... на соискание ученой степени кандидата юридических наук / К.Э. Олинов. – М., 2008. – 227 с.
  55. Орлова В.М. Зарубежный опыт налогообложения в части налога на добавленную стоимость / В.М. Орлова – М.: Налоги (журнал). 2008. N 1 – 46 с.
  56. Остерло Л., Джобс Т. Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ / Л. Остерло, Т. Джобс, Пер. с нем. И. Калининой, – М.: Налоговед, 2004. – 220 с.
  57. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник для вузов / В.Г. Пансков, – М.: МЦФЭР, 2006. – 592 с.
  58. Пепеляев С.Г. Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / С.Г. Пепеляева, – М.: Инвест Фонд, 1995. – 298 с..
  59. Пепеляев С.Г. Налоговое право: Учеб. пособие / С.Г. Пепеляев. – М.: ИД "ФБК-ПРЕСС", 2000. – 348 с..
  60. Попова И.Г. Электронные счета-фактуры: перспективы развития и международный опыт / И.Г. Попова, – М.: Российский налоговый курьер, 2011. 168 с.
  61. Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: Учеб.-метод. пособие. 2-е изд., доп. и перераб. / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов – М.: Дело и сервис, 2011 – 93 с.
  62. Самохвалова Ю.Н. Счета-фактуры: практика применения // Ю.Н Самохвалова – М.: Бухгалтерское приложение к газете "Экономика и жизнь". 2005. N 42. – 58 с.

63. Соболев М.Н. Очерки финансовой науки. / М.Н. Соболев – Пг.: Пролетарий, 1925. 458 с.
64. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: Сравнительно-правовое исследование / Г.П. Толстопятенко – М.: Норма, 2001 – 432 с.
65. Точилин Р.Ю. Экономико-правовые аспекты возмещения НДС из государственного бюджета / Р.Ю. Точилин, – М.: Законодательство и экономика. 2004. N 11. 41 с.
66. Угрюмова А.В. Налоговое администрирование НДС: опыт применения и пути совершенствования: дис. ... канд. экон. наук / А.В. Угрюмова – М., 2009. С. 11.
67. Устинова Е.А. Экспортные компании в обеспечении внешнеторговой безопасности Российской Федерации: административно-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук / Е.А. Устинова. – М., 2008. – 222 с.
68. Черник Д.Г. Налоги Швеции / Д.Г. Черник – М.: Финансы. 2001. N 3. – 24 с
69. Шипилова А.В. Проблемы совершенствования законодательного механизма возмещения налога на добавленную стоимость / А.В. Шипилова, – М.: Международный бухгалтерский учет, 2011. N 30. С. 53.
70. Шишкин Р.Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость / Р.Н. Шишкин, – М.: Юриспруденция, 2012. – 375 с.
71. Campbell C. The International Aspects of a Cross-Border Tax System // International Tax Report. Ottawa: Department of Finance, 1987. June 18.
72. Doing Business in Cyprus. 2010.
73. George St. Britain in the European Community/ St. George, – Oxford.: University Press, 1998. 65 p.
74. Shoup C.S. Taxation in France // C.S. Shoup, – Paris. : National Tax Journal. 1953. Dec. P. 5.
75. Uer A.P. Tax and Legal Aspects of Harmonization / A.P. Uer, Kluwer, 1993. P. 92 - 93.
76. Watson R. Indirect taxation - the present and the future // R. Watson, International tax review. Supplement. 2002. 11 Apr.
77. Waardenburg D.A. van, Miller J.H. Value Added Taxation in Europe. France // СПС Amsterdam: IBFD (www.ibfd.org). 2008.
78. Официальный сайт Центрального банка [Электронный ресурс] / (дата обращения: 21.05.2017).
79. Официальные периодические издания: [Электронный ресурс] Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 1995. N 12./ Рос. нац. б-ка, Центр правовой информации. [СПб.], 2005–2007. URL: <http://www.nlr.ru/lawcenter/izd/index.html> (дата обращения: 18.05.2017).

# Отчет о проверке № 1

дата загрузки: 15.06.2017 20:20:55  
пользователь: [terisman@mail.ru](mailto:terisman@mail.ru) / ID: 2283570  
отчет предоставлен сервисом «Антиплагиат»  
на сайте <http://www.antiplagiat.ru>

## Информация о документе

№ документа: 128  
Имя исходного файла: ВКР.docx  
Размер текста: 434 кБ  
Тип документа: Не указано  
Символов в тексте: 153845  
Слов в тексте: 19459  
Число предложений: 897

## Информация об отчете

Дата: Отчет от 15.06.2017 20:20:55 - Последний готовый отчет  
Комментарии: не указано  
Оценка оригинальности: 60.37%  
Заимствования: 39.63%  
Цитирование: 0%



Оригинальность: 60.37%  
Заимствования: 39.63%  
Цитирование: 0%

## Источники

Доля в тексте	Источник	Ссылка	Дата	Найдено в
13.66%	[1] "Юриспруденция", 2012	<a href="http://alt-x.narod.ru">http://alt-x.narod.ru</a>	раньше 2011 года	Модуль поиска Интернет
12.46%	[2] Лытяков, А. В. Пути совершенствования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации / А. В. Лытяков, В. Н. Шитов. - Ульяновск : УлГТУ, 2014. - 147 с. (4/6)	<a href="http://venec.ulstu.ru">http://venec.ulstu.ru</a>	26.06.2015	Модуль поиска Интернет
4.52%	[3] Налог на добавленную стоимость, механизм определения и перспективы его развития : // рефераты и курсовые работы	<a href="http://alldisser.com">http://alldisser.com</a>	раньше 2011 года	Модуль поиска Интернет