

## ПРИМЕНЕНИЕ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА ПРОЦЕДУРЫ ВОЗМЕЩЕНИЯ НДС В РОССИЙСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

### THE USE OF FOREIGN EXPERIENCE IN THE VAT REFUND PROCEDURE IN RUSSIAN LAW

*O. Koveshnikova*

#### Annotation

This paper deals with the problems of legislative regulation of refund of value added tax. Arguments in favor of the imperfection of Russian legislation, giving the opportunity to illegally obtain reimbursement of value added tax, proposed steps to address this problem.

**Keywords:** VAT refunds, taxes, VAT refund procedure.

*Ковешникова Ольга Владимировна*  
Магистрант Финансового Университета  
при Правительстве Российской  
Федерации

#### Аннотация:

В статье рассматриваются проблемы законодательного регулирования возмещения налога на добавленную стоимость. Приводятся аргументы в пользу несовершенства системы российского законодательства, дающие возможность незаконно получать суммы возмещения налога на добавленную стоимость, предлагаются шаги, направленные на решение данной проблемы.

#### Ключевые слова:

возмещение НДС, налоги, процедура возмещения НДС

**В** настоящее время НДС, как косвенный налог играет важную роль в экономике разных стран, в том числе и в экономике России. В отличие от своих исторических предшественников – налога с оборота и налога с продаж – НДС обладает рядом замечательных свойств, прежде всего свойством экономической нейтральности. Иначе говоря, этот налог не вносит искажений в систему экономических мотиваций хозяйствующих субъектов, а, значит, "невидимая рука рынка" Адама Смита по-прежнему заставляет их действовать оптимальным для общественного блага образом.

Однако, НДС – один из самых сложных с точки зрения исчисления и уплаты, вызывает постоянные вопросы в сфере практики его применения, вынуждая государственные органы, наделенные полномочиями в области финансов, издавать большое количество письменных разъяснений и рекомендаций, а споры по налогу на добавленную стоимость составляют значительную долю судебной практики в сфере налогообложения.

Действующая в России система возмещения НДС представляется нам громоздкой и неэффективной, не отвечающей интересам ни налогоплательщиков, ни государства. Задержка или отказ в возмещении НДС налогоплательщикам, добросовестно исполняющим налоговые обязательства, аналогичны отказу в принятии сумм налога к вычету, что приводит к изъятию из оборота таких организаций определенной суммы финансовых средств с известными последствиями. По своему бюджетному эффекту неправомерное возмещение налогоплательщику налога, уплаченного поставщикам, аналогично неправомерному принятию к вычету сумм налога при реализации

товаров (работ, услуг) внутри страны. При прочих равных условиях и в том, и в другом случае бюджетная система недополучает доходов на одну и ту же сумму. Поэтому борьба с неправомерным возмещением НДС из бюджета должна быть построена на тех же принципах, что и общая система налогового контроля в части контроля за правильностью исчисления и уплаты НДС [2].

В теоретическом аспекте устройство системы возмещения является чрезвычайно простым: по итогам каждого налогового периода налогоплательщик представляет в налоговые органы налоговую декларацию, на основании которой он либо уплачивает в бюджет сумму налоговых обязательств, либо предъявляет требования к возмещению из бюджета определенной суммы в случае, если объем налога, уплаченного в налоговом периоде поставщикам, оказывается выше, чем объем начисленного налога. При этом финансовые органы теоретически должны в срок, соответствующий сроку уплаты налога в бюджет, перечислить соответствующую сумму на счета налогоплательщика.

Однако на практике во всех странах, взимающих НДС, механизм возмещения налогоплательщикам данного налога намного сложнее описанного выше.

**Согласно мировой практике, система возмещения НДС должна включать следующие основные элементы [6].**

1. Зачет обязательств бюджета по возмещению НДС в счет обязательств налогоплательщика по НДС и иным налогам. Эта норма введена во многих странах, в том

числе и в России. Однако есть мнение, что это не является эффективной мерой, так как оно ведет к утрате контроля за налогоплательщиком и нарушению информационных потоков, характеризующих выполнение налогоплательщиком налогового законодательства.

**2.** Введение ограничений на получение права на возмещение НДС. Необходимо отметить, что подобная мера создает выгоды для государственного бюджета и налоговых органов (снижение объема требований о перечислении возмещения из бюджета), однако приводит к возникновению издержек налогоплательщиков (отсутствие процентов за возмещение в течение трех месяцев, не возможность произвести зачет для экспортеров и т. д.).

**3.** Использование специальных процедур возмещения НДС экспортерам. В зарубежной практике встречаются также варианты "золотого" и "серебряного" статуса экспортеров: для первых требования о возмещении выполняются с минимальной задержкой и минимальными проверками, для вторых также устанавливаются определенные преференции, однако меньшие по сравнению с экспортерами, имеющими "золотой" статус [5].

**4.** Разработка оптимальной стратегии проведения налоговых проверок. Во многих странах налоговые органы ошибочно считают оптимальной систему, основанную на проведении сплошных налоговых проверок перед удовлетворением любых требований о возмещении НДС. Однако, подобная система не позволяет сконцентрировать ресурсы налоговых органов на проверке тех случаев, которые связаны с максимальным риском недополучения доходов государственным бюджетом.

При рассмотрении практики возмещения НДС в некоторых зарубежных странах целесообразно обратить внимание на документы, которые налогоплательщик должен представить в налоговые органы с целью подтверждения права на применение нулевой ставки НДС в случае экспорта товаров, а также на документы, которые истребуются у налогоплательщика в процессе проведения налоговой проверки правильности исчисления налога и получения возмещения НДС из бюджета.

Как правило, в странах, взимающих НДС, основным документом, на основании которого экспортерам производится возмещение налога, уплаченного поставщикам, является обычная налоговая декларация, в которой указано превышение сумм налога, уплаченного поставщикам, над суммами начисленного налога. В некоторых случаях в налоговые органы также должны быть представлены документы, подтверждающие факт экспорта товаров, однако в большинстве случаев (в странах Европейского союза) документы, обосновывающие правомерность требований о возмещении налога (согласно налоговому законодательству), представляются в налоговые органы не по итогам каждого налогового периода, в котором возникла необходимость в возмещении налога, а по

итомам каждого квартала, в котором были представлены требования о возмещении [1].

Законодательство многих стран устанавливает предельные сроки, в течение которых органы государственной власти (налоговые органы или органы казначейства) обязаны исполнить требования налогоплательщика о возмещении НДС. Обзор законодательства различных стран показывает, что продолжительность данного срока варьируется от 24 часов в Перу до 90 дней во Франции. В среднем по выборке стран, рассматриваемых в обзоре МВФ, этот срок составляет 30 дней, хотя во многих случаях указанные сроки не соблюдаются [4].

**На основании обзора практики различных стран авторы статьи предлагают некоторые рекомендации для стран с переходной и развивающейся экономикой.**

**1.** Количество зарегистрированных плательщиков НДС должно соответствовать возможностям налоговых органов в области эффективного налогового администрирования. В этой связи необходимо создание специальной системы регистрации, при этом порог для обязательной регистрации в качестве плательщика НДС должен быть достаточно высоким.

**2.** Система регистрации лиц в качестве плательщиков НДС должна содержать требования о максимальном раскрытии информации о налогоплательщиках, что позволит оперативно пресечь неправомерные действия, направленные на уклонение от налогообложения.

**3.** Необходимо внедрить в практику систему планирования объемов возмещения НДС из бюджета, которая дала бы возможность максимально точно прогнозировать объемы возмещения в каждом периоде. Это позволит исключить ситуации, при которых выплата больших объемов возмещения невозможна в силу кассового разрыва между доходами и расходами бюджета.

**4.** Следует придерживаться установленного в законодательстве срока возмещения налога. Отклонения возможны только при: существенных неточностях в заполнении налоговой декларации; наличии задолженности налогоплательщика по налогам и сборам либо нарушении сроков предоставления налоговых деклараций; невозможности для налогоплательщика подтвердить правомерность своих требований либо ответить на уточняющие запросы налоговых органов.

**5.** В случае нарушения установленных сроков возмещения НДС налогоплательщику должна уплачиваться пеня за пользование денежными средствами.

**6.** В случае, если объем возмещения НДС невелик (налогоплательщик не является постоянным экспортером товаров), необходимо засчитывать возмещение НДС в счет обязательств по НДС и иным налогам.

7. Система налогового контроля в области возмещения НДС должна являться элементом более широкой системы налогового контроля. При этом проведение предварительного налогового контроля (например, запрос о представлении всех документов, подтверждающих правомерность требований о возмещении НДС) необходимо свести лишь к случаям, характеризующимся высоким риском – например при первом обращении за возмещением НДС либо при обращении за возмещением НДС вновь зарегистрированным налогоплательщиком.

8. Порядок предоставления документов, проведения налоговых проверок, возмещения налога из бюджета должен быть достаточно простым, понятным и доступным для всех налогоплательщиков.

9. Следует рассмотреть возможность переноса налогового контроля с предварительного этапа, подразумевающего проверку представляемых налогоплательщиком документов, на последующий. В этой связи необходимо регламентировать требования к документам, которые могут быть истребованы у налогоплательщика для проведения подобных проверок, а также зафиксировать сроки хранения таких документов. Одновременно необходимо принимать меры, противодействующие, с одной стороны, коррупции в налоговых и таможенных органах, а с другой – использованию фирм-однодневок в целях уклонения от налогообложения.

10. Также многие современные эксперты советуют отказаться от нулевой ставки НДС и ввести единую ставку для всех товаров. Данное решение, безусловно, может упростить предоставление документов в налоговые органы, а вместе с тем и саму процедуру возмещения НДС. Однако это может повлечь и увеличение цен на социально значимые товары, что отразится на незащищенных

слоях населения.

Не смотря на то, что процедура возмещения НДС усовершенствуется с каждым годом, многие считают, что проблему мошенничества в данной области решить практически невозможно.

Масштабы в европейских странах превышает даже российские. Если в России чиновники признаются, что достоверными данными не обладают и косвенным подтверждением служат данные Минфина за 2001–2005 год [3], согласно которым отношения возмещенного НДС к полученному выросло почти в двое, с 27 % до 48,2 %, то по оценкам европейской комиссии, страны ЕС теряют из-за мошенничества с НДС примерно 10 % налоговых поступлений, или 80–100 млрд евро в год [5].

Что касается применения опыта зарубежных стран в российском законодательстве на данном этапе развития нашей экономики и права, то с уверенностью можно сказать, что уже сейчас могут быть применены экстренные меры. В России уже создана база утерянных паспортов, контролируемая Федеральной Миграционной службой, для снижения вероятности регистрации фирм-однодневок. Также многими экспертами предлагается сделать счет-фактуры бланками строгой отчетности. Вести их предлагается в электронном виде (с 3 июля 2011 года был введен порядок выставления и получения счет-фактур в электронном виде). В настоящее время предполагается создание единой базы таких счет фактур, что существенно облегчит контроль налоговым органам [2].

***Все же практика показывает, что необходимо постоянно анализировать как свой накопленный опыт, так и опыт зарубежных стран для совершенствования российского законодательства и применять меры, которые уже дали результаты.***

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Бычкова С.М. Бухгалтерский финансовый учет : учебник / С.М. Бычкова, Д.Г. Бодмаева. – М. : Высшее экономическое образование, 2010. – 400 с. АКГ "Интерком-Аудит" Порядок возмещения НДС из бюджета [Электронный ресурс] / АКГ "Интерком-Аудит" – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/articles/account/tax/a34/44763.html> – (2009, 14 авг.) – Загл. с экрана.
2. Девятаева Н.В. Девятаева Е.Н. "Проблемы расчета и уплаты НДС:отечественный и зарубежный опыт". [Электронный ресурс]: Н.В. Девятаева Е.Н.Девятаева – Режим доступа: <http://www.sisupr.mrsu.ru/2011-4/PDF/13/Devyataeva.pdf> – (2011, сен.). Загл. с экрана.
3. Конторович В.С. "Собираемость налогов в Российской Федерации Спб: Издательство СПбГУЭФ,2006 С.107–109
4. Соколов И.Е. О некоторых проблемах, возникающих в сфере налогообложения операций по реализации товаров (работ, услуг) за пределы Российской Федерации налогом на добавленную стоимость // Научные труды аспирантов и докторантов МосГУ – 2006 – №72. – 0,4 п.л.
5. Тирская М. "Незаконное возмещение НДС". [Электронный ресурс]: /М.Тирская–Режим доступа:[http://www.dp.ru/a/2011/04/13/IEksperti\\_raskrili\\_shemi\\_n/](http://www.dp.ru/a/2011/04/13/IEksperti_raskrili_shemi_n/) – (2011, 13 апр.). Загл. с экрана.
6. Шипилова А.В. "Проблемы совершенствования законодательного механизма возмещения налога на добавленную стоимость" "Международный бухгалтерский учет", 2011, № 30". [Электронный ресурс]:/ А.В. Шипилова – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=169412>– (2011, август). Загл. с экрана.