Кирова Ольга Александровна. Налоговый контроль по налогу на добавленную стоимость при экспорте товаров : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 Москва, 2006 198 с., Библиогр.: с. 155-165 РГБ ОД, 61:07-8/4760

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Теоретические основы обложения налогом на добавленную стоимость экспортных операций 13

1.1. История возникновения налога на добавленную стоимость в России и его экономическое содержание 13

1.2. Понятие экспорта товаров и определение места реализации товаров (работ, услуг) для целей обложения налогом на добавленную стоимость 22

1.3. Налогообложение экспортных операций: анализ, перспективы развития...31

1.4. Принципы режима налогообложения внешней торговли 41

Глава 2. Контроль за правомерностью применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров на экспорт 50

2.1. Налоговый контроль: экономическая сущность, виды, формы 50

2.2. Порядок подтверждения налогоплательщиками права на возмещение при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов при экспорте товаров: пакеты документов; налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость по ставке 0 процентов и состав ее показателей 57

2.3. Методика проведения налоговыми органами проверки правомерности применения налоговой ставки 0 процентов и вычетов по налогу на добавленную стоимость при экспорте товаров: предпроверочные мероприятия, этапы проверки, оформление результатов, взаимодействие территориальных налоговых органов с вышестоящими налоговыми органами при проведении проверки, порядок возмещения налога 77

2.4. Информационные базы налоговых органов для организации контроля за

применением налоговой ставки 0 процентов и вычетов при экспорте товаров 111

Глава 3. Основные направления совершенствования администрирования налога на добавленную стоимость по экспортным операциям 116

3.1. Ндс-счета: экономическое содержание и методика администрирования ..117

3.2. Унификация методов работы налоговых органов по контролю налога на добавленную стоимость по экспортным операциям 130

3.3. Классификация экспортеров 135

3.4. Изменение законодательства в части вычетов по налогу на добавленную стоимость при экспорте товаров 143

3.5.Совершенствование системы ответственности организаций - экспортеров при нарушении налогового законодательства 147

Заключение 151

Список литературы 155

Приложения 166

**Введение к работе**

*Актуальность темы исследования.*В настоящее время, когда важнейшей задачей экономической политики большинства государств мира является привлечение инвестиций, особую актуальность приобретает вопрос формирования благоприятного климата для ведения бизнеса в России. Одной из важнейших составляющих такого климата является режим налогового контроля в стране, который с одной стороны выступает как завершающая стадия управления налогообложением, а с другой это один из элементов методики планирования налоговых доходов бюджета. Двойственная природа налогового контроля обусловлена тем, что, он является формой реализации контролирующей функции налогов - возможности количественного отражения налоговых поступлений, их сопоставления с потребностями государства, выявления необходимости изменения налогового законодательства. Поскольку налоговые отношения - это властные отношения, налоговый контроль со стороны государства является объективной необходимостью для существования налогов, то есть контроль внутренне присущ данной экономической категории, необходимым для того, чтобы налоги могли в полной мере выполнять свою фискальную и регулирующую функции -образование финансовых фондов государства для осуществления необходимых расходов.

Основную роль в российской налоговой системе играют косвенные налоги, занимающие определяющее место в доходах бюджета. В свою очередь, наиболее существенным из применяемых в Российской Федерации косвенных налогов является налог на добавленную стоимость (далее - НДС).

Для обеспечения условий эффективной интеграции Российской Федерации в мировую экономику, защиты экономического суверенитета и обеспечение экономической безопасности, государство стимулирует участников внешнеэкономической деятельности, в частности путем предоставления льготного налогообложения по косвенным налогам. Все это

делает актуальным исследование вопросов исчисления НДС, при осуществлении внешнеэкономических экспортных операций.

При вывозе товаров с таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме экспорта не уплачивается НДС, а именно, при реализации товаров на экспорт данная операция облагается налогом по ставке 0 процентов. При этом в соответствии с НК РФ суммы «входного» НДС, уплаченные при приобретении товаров (работ, услуг), использованных при производстве и реализации экспортных товаров, подлежат возмещению.

Применение налоговой ставки 0 процентов по НДС при экспорте товаров на сегодняшний день является многогранной и сложной проблемой налоговой системы Российской Федерации. Это обусловлено тем, что в последние годы темпы роста сумм возмещенного НДС по экспортным операциям приобретают просто катастрофические размеры. В первую очередь, это связано с появлением такой тенденции, как постепенный отказ налогоплательщиков от практики уклонения от уплаты налогов и перехода к практике хищения средств бюджета путем использования налоговых механизмов. При всей важности проблемы применение ставки 0 %, состояние ее разработки в научной литературе отличается не полнотой, а поэтому исследование механизма ее применения весьма актуально.

***Степень разработанности темы.*В**настоящее время теоретические и методологические вопросы организации и совершенствования контроля за правомерностью применения налоговой ставки 0 процентов и вычетов по НДС исследованы недостаточно. Большой вклад в исследовании теоретических и методологических вопросов построения налоговой системы РФ и взимания НДС, в частности, внесли работы отечественных и зарубежных авторов: Алехина С.Н., Баландина А.А., Батяевой А., Белобжецкого И.А., Брызгалина А.В., Вознесенского Э.А., Горбуновой О.Н., Грачевой Е.Ю., Гуреева В.И., Гусева В.В., Зверховского В.А., Карасевой М.В., Князевой В.Г., Козырина Н.А., Кугаенко А.Г., Кучерова И.И., Минаева Б.А., Михалева В.В., Панскова В.Г., Паскачева А.Б., Пепеляева С.Г., Реша В.К., Романовского М.В., Самуэльсона

П., Сердюкова А.Э., Соболева М.Н., Соловьева И.Н., Дж.Терра, Тимошенко В.А., Химичевой Н.И., Чамкиной Н.С., Черника Д.Г., Шаталова С.Д., Шохина CO., Шуваловой Е.Б., Юткиной Т.Ф., и других.

В трудах ученых-экономистов и специалистов-практиков исследуются теоретические и методологические вопросы действующего механизма проведения налогового контроля по экспортным операциям, однако проблемным вопросам применения нулевой ставки и налоговых вычетов по НДС при реализации товаров на экспорт, а также вопросам совершенствования администрирования налога на добавленную стоимость для повышения эффективности налогообложения не уделяется должного внимания.

Необходимость совершенствования теоретических основ налогового контроля за исчислением НДС, в том числе методологии применения налоговой ставки 0 процентов и вычетов по налогу, не разработанность ряда важных методологических вопросов, связанных с проведением контрольных мероприятий по НДС по экспортным операциям, а также острота проблемы незаконного возмещения НДС из бюджета явились основанием для выбора темы диссертационной работы.

***Цель и задачи исследования.***Целью данной работы является обобщение теоретического и практического опыта применения налогового законодательства по налогу на добавленную стоимость при осуществлении экспортных операций, исследование проблемных вопросов, связанных с исчислением НДС при осуществлении операций по реализации товаров на экспорт и разработка методических рекомендаций по организации налогового контроля за правомерностью применения налоговой ставке 0 процентов и налоговых вычетов при экспорте товаров, а также направлений совершенствования действующего механизма администрирования НДС по экспортным операциям.

*Достижение цели исследования потребовало решения следующих задач:*

изучить вопросы истории возникновения НДС, его экономического содержания и определение места в современной экономике России;

определить содержание таможенного режима «экспорта», его налоговое регулирование и значение места реализации товаров (работ, услуг) для целей исчисления НДС;

провести анализ налогообложения экспортных операций в Российской Федерации до введения Налогового кодекса РФ и после, определить перспективные направления развития правовой основы взимания налога;

рассмотреть и оценить действенность принципов режима налогообложения внешней торговли, в том числе особенности применения налоговой ставки О процентов и вычетов по НДС при экспорте товаров в Республику Беларусь;

исследовать экономическое содержание налоговых проверок, как основной формы проведения налогового контроля;

проанализировать условия реализации прав экспортера на возмещение НДС и уточнить порядок подтверждения правомерности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов по налогу при экспорте товаров;

разработать методику проведения проверки правомерности применения налоговой ставки 0 процентов и вычетов по НДС при экспорте товаров;

разработать направления совершенствования администрирования НДС при осуществлении внешнеторговых экспортных операций.

*Предметом исследования*являются совокупность налоговых отношений, складывающихся в процессе проведения налогового контроля за правомерностью применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов по НДС при экспорте товаров.

*Объектом исследования*выступает система обложения налогом на добавленную стоимость.

*Теоретическую основу исследования*составляют основные положения экономической теории в области финансов и налогообложения, нормативные, справочные и другие материалы, труды отечественных и зарубежных ученых -

экономистов и правоведов, посвященные вопросам общей теории налогообложения и вопросам налогового контроля.

Нормативно - правовую основу диссертации составляет Конституция (основной закон) Российской Федерации, действующее налоговое законодательство Российской Федерации, и, прежде всего, Налоговый кодекс Российской Федерации, Указы Президента российской Федерации, Постановления правительства Российской Федерации и другие подзаконные нормативные акты.

Методологический инструментарий исследования составили общенаучные приемы экономического исследования и частнонаучные методы познания (метод анализа и синтеза, системный подход, методы экономико-статистического анализа). Применение названных методов позволило сделать теоретические обобщения, сформировать конкретные рекомендации по совершенствованию действующего законодательства.

Информационной базой исследования и обоснования основных положений диссертационной работы являются данные статистических ежегодников, информация Минфина России, ФНС России, ФТС России и другие документы, собранные автором в ходе подготовки и написания исследования.

При оформлении работы использованы программные продукты: Microsoft Word и Microsoft Excel.

*Научная новизна*диссертационной работы заключается в совершенствовании методологии и методики администрирования налога на добавленную стоимость по экспортным операциям, что позволяет повысить результативность и качество контрольной работы в условиях реформирования налоговой системы страны, как составной части в системе стратегических и экономических преобразований. На защиту выносятся следующие положения диссертационного исследования, содержащие элементы научной новизны:

научно обоснована необходимость введения системы НДС-счетов в РФ, что позволяет создать систему контроля за финансовыми потоками сумм НДС,

резко уменьшить вероятность применения схем уклонения от уплаты налога при экспорте товаров, незаконного возмещения средств из бюджета, обеспечить возможность контроля операций в режиме реального времени, ускорить процедуру возврата налога хозяйствующим субъектам. Раскрыто экономическое содержание системы НДС-счетов как меры, обеспечивающей повышение уровня мобилизации НДС в бюджет;

разработана и унифицирована система методов контроля за НДС по экспортным операциям, которая предусматривает сочетание сплошных и не сплошных проверок правомерности применения налоговой ставки 0 процентов и возмещения НДС по экспортным операциям, а также оценку риска и эффективности получаемых результатов. Это обеспечивает возможность регламентации процедуры проведения проверок обоснованности возмещения НДС при применении налоговой ставки 0 процентов с позиций выборочного контроля в зонах риска. Вышеуказанные направления должны способствовать повышению эффективности контрольной работы налоговых органов, в том числе реализации действенных (своевременных и оперативных) контрольных мероприятий;

- разработана процедура выделения из совокупности организаций-экспортеров конкретной и устойчивой группу организаций - «крупнейших налогоплателыциков-традиционных экспортеров», с целью установления для нее упрощенной процедуры документального подтверждения экспорта товаров и особого упрощенного порядок налогового контроля, в части возмещения из федерального бюджета НДС при экспорте товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0 процентов. Для остальных налогоплательщиков-экспортеров продлить срок проведения проверки правомерности возмещения при применении налоговой ставки 0 процентов до 6 месяцев. Разбиение совокупности налогоплательщиков-экспортеров на отдельные группы и выделение из общей массы «крупнейших налогоплательщиков-традиционных экспортеров» будет способствовать повышению эффективности проведения

налоговыми органами контрольных мероприятий в отношении данной категории;

доказана и обоснована необходимость внесения изменений в налоговое законодательство в части вычетов по НДС при экспорте товаров. Во-первых, законодательное закрепление единого порядка ведения раздельного учета сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций облагаемых налогом по различным ставкам, а именно, основной 18 % (10 %) и нулевой. Во-вторых, законодательное закрепление предоставления в налоговый орган в составе пакета документов для подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов информации о происхождении экспортного товара и (или) пакета документов, подтверждающих формирование «входного» НДС. Унификация методики ведения раздельного учета и представление документов (информации) по суммам налога, предъявляемым к возмещению, позволят упростить процедуру и сократить сроки проведения контрольных мероприятий при проверке правомерности возмещения налога по экспортным операциям;

разработаны и обоснованы направления совершенствования системы ответственности за нарушение налогового законодательства при осуществлении экспортных операций, включающие законодательно предусмотренную корректировку суммы недоимки по налоговым обязательствам, служащей базой для исчисления величины налогового штрафа, суммы налоговых санкций, установленной в твердой сумме, в соответствии со значением индекса-дефлятора валового внутреннего продукта, определяемого Госкомстатом России; продление срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, поскольку даже по истечении срока более трех лет не утрачивается необходимость и целесообразность применения мер ответственности к лицу, совершившему налоговое правонарушение; возможность бесспорного взыскания сумм штрафных санкций; законодательно установленную специальную санкцию за

неправомерное применение нулевой ставки, а также за возмещение налога в порядке возврата на расчетный счет по решению суда, если в последствии налоговыми органами будет доказана неправомерность использования налогоплательщиком налоговой льготы. Эти направления совершенствования налоговых санкций по НДС учитывают его особенности и их реализация будет способствовать повышению собираемости налога.

***Теоретическая значимость результатов исследования.*Вынесенные на**защиту положения в совокупности можно квалифицировать как дальнейшее развитие теории налогообложения в части совершенствования процедур налогового контроля по налогу на добавленную стоимость.

***Практическая ценность***диссертационного исследования заключается в выработке рекомендаций по совершенствованию законодательной базы по НДС по экспортным операциям, что позволяет упростить методику проведения налогового контроля, повысить результативность контрольной работы. Результаты исследования могут быть использованы для совершенствования методов налогового регулирования экономических процессов в стране, повышения результативности проводимых мероприятий по борьбе с уклонением налогоплательщиков - экспортеров от уплаты налогов.

Выводы и рекомендации могут применяться в работе органов налогового контроля за соблюдением законодательства по налогу на добавленную стоимость.

Содержащиеся в диссертации теоретические разработки могут быть использованы в научно-исследовательской работе, в преподавании дисциплин «Налоги и налогообложение»; «Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности»; «Налоговый учет и отчетность»; «Правовое регулирование налогообложения»; «Организация и методика проведения налоговых проверок».

***Апробация и внедрение результатов исследования.***Теоретическая концепция, методология диссертации получили конкретное отражение в практической деятельности в налоговых органах, а также в учебном процессе в

рамках педагогической деятельности при чтении лекций автором и проведении семинаров в МЭСИ.

Основные положения диссертации докладывались и получили одобрение на всероссийских семинарах сотрудников налоговых органов. (Московская область, ноябрь 2002 г., октябрь 2003 г.)

*Публикации.*По теме диссертации опубликовано 3 работы общим объемом 1,62 п.л.

*Структура работы.*Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложения.

## История возникновения налога на добавленную стоимость в России и его экономическое содержание

Несмотря на это, НДС используется в качестве основной формы косвенного налогообложения в большинстве государств, находящихся на различных этапах экономического развития. Он считается ключевым налогом в большинстве стран Европейского союза. Из стран с наиболее развитыми экономическими системами только США и Австралия не взимают НДС на федеральном уровне (что отчасти обусловлено трудностями, связанными с введением любой новой формы налогообложения в государствах с федеративным устройством), однако обе страны подробно рассматривали возможность перехода к взиманию этого налога.

Кроме того, помимо относительной легкости администрирования, указанный налог обеспечивает устойчивые поступления доходов в государственный бюджет, не вызывая значительных искажений в производстве и потреблении товаров и услуг.

И хотя НДС находит все более широкое распространение в мировой практике, его часто называют «европейским налогом», отдавая должное как самому месту появления нового налога, так и роли НДС в становлении и развитии западноевропейского, а затем - общеевропейского, интеграционного процесса. Следует отметить, что НДС является важным источником бюджетной базы Европейского сообщества.

Первенство в изобретении НДС принадлежит французскому финансисту Морису Лоре. Он в 1954 году описал схему действия НДС и обосновал его преимущества по сравнению с налогом с оборота, выражающиеся в устранении каскадного эффекта при взимании последнего. Данный налог начал применяться во Франции с 1958 года. При этом необходимо отметить, что лежащий в основе определения НДС показатель добавленной стоимости начал использоваться в статистических целях значительно раньше. Например, в США он применяется с 1870-х г.г. для характеристики объемов промышленной продукции, а в России он использовался в аналитических целях в период НЭПа.

Необходимость применения показателя добавленной стоимости как объекта налогообложения в европейских странах была обусловлена построением общего рынка. В частности, Римский договор 1957 года о создании Европейского Экономического Сообщества (ЕЭС) предусматривал разработку, и применение мер, направленных на гармонизацию систем косвенного налогообложения стран-членов, а наличие НДС в налоговой системе стало обязательным условием вступления в ЕЭС.

Общей тенденцией для всех стран, установивших НДС, явилось быстрое превращение этого налога в один из главных в налоговой системе. Та же тенденция наблюдалась и в России. С момента своего введения НДС стал первым по значимости среди четырех главных налогов, обеспечивающих большую часть налоговых доходов федерального бюджета.

Налог на добавленную стоимость, как уже отмечалось, относится к категории косвенных налогов (налогов на потребление), которые включаются в виде своеобразных надбавок в цену товаров (работ, услуг). Косвенные налоги переносят основную тяжесть налогообложения на конечных потребителей товаров (работ, услуг), независимо от того, какой круг лиц признается налогоплательщиками косвенного налога. Налог на добавленную стоимость представляет собой основной, универсальный (всеобщий) налог на внутреннее потребление, так как обложению налогом подлежит любая реализация товаров (работ, услуг) в пределах определенной территории (внутри страны), за исключением льготируемой реализации.

## Налоговый контроль: экономическая сущность, виды, формы

В научной литературе государственный налоговый контроль в широком смысле слова определяется как специальный способ обеспечения законности. К его основным задачам относятся: обеспечение поступлений в бюджеты разных уровней всех предусмотренных законодательством налогов и платежей, воспрепятствование уходу от налогов (то есть налоговый контроль трактуется как проверка исполнения законов, исправление ошибок и нарушений). При рассмотрении налогового контроля как элемента системы государственного управления налогообложением, становится очевидным, что это лишь одна из форм налогового контроля.

Согласно первой части Налогового кодекса субъектами налогового контроля (органами, осуществляющими налоговый контроль) являются должностные лица налоговых органов.

Объектом государственного налогового контроля является вся совокупность налоговых отношений, как императивных денежных отношений, в процессе которых образуются денежные фонды государства.

Предметом налогового контроля в каждом конкретном случае могут выступать различные аспекты и проявления налоговых отношений: законность, достоверность, полнота, своевременность, обоснованность, целесообразность, эффективность, оптимальность и т.д.

В зависимости от принадлежности субъектов налогового контроля к ветвям государственной власти можно выделить: контроль органов законодательной (представительной) власти, органов исполнительной власти, органов судебной власти и президентский контроль. Безусловно, для большинства субъектов государственной власти налоговый контроль является одним из видов деятельности. В системе налогового контроля органов исполнительной власти особо выделяется ведомственный контроль.

По времени осуществления различают такие виды налогового контроля, как предварительный, текущий и последующий. Это деление является весьма условным, так как одни и те же контрольные мероприятия могут быть одновременно предварительными, текущими и последующими относительно различных связанных с исполнением налоговых обязательств действий.

Методы государственного налогового контроля, т.е. способы и приемы практического осуществления этого вида деятельности, весьма разнообразны. Каждому виду налогового контроля (в зависимости от времени осуществления, субъекта контроля), каждой форме контроля присущи свои методы. Выбор тех или иных приемов зависит от конкретных задач, поставленных перед субъектом контроля, его функций и полномочий. Методы государственного налогового контроля можно классифицировать следующим образом: воздействие на субъекты налоговых отношений, которые подразделяются, в свою очередь, на методы убеждения и принуждения, либо на прямые (административные) и косвенные (экономические) методы;

- совершение отдельных контрольных действий (методы процедурного характера);

- организация контрольной работы.

Формы налогового контроля, как способы выражения его содержания, подразделяются на две группы:

## Ндс-счета: экономическое содержание и методика администрирования

Способом борьбы с массовым уклонением от уплаты НДС посредством списания добавленной стоимости на «фирмы-однодневки» может стать изменение системы администрирования НДС. Действующие схемы манипуляции с НДС основаны на том, что фирма-однодневка может исчезнуть вместе с полученной от ее поставщика суммой НДС, которая согласно налоговому законодательству должна быть уплачена в государственный бюджет.

В результате, система администрирования НДС должна быть изменена таким образом, чтобы фирма не могла исчезнуть с деньгами, принадлежавшими бюджету, то есть, доступ фирм к средствам, полученным в качестве НДС от других фирм или из бюджета, должен быть ограничен.

Мерой, направленной на решение проблемы, связанной с экспортом товаров, могло бы стать введение системы уплаты НДС со специальных счетов (далее НДС-счета).

Данная идея реформирования системы администрирования НДС с целью ограничения доступа фирм к деньгам, получаемым ими в качестве НДС от других фирм или из бюджета, обсуждается в России уже не первый год, как в деловом сообществе, так и в академических кругах.

Следует отметить, что со второго полугодия 2002 года схема уплаты НДС со специальных счетов начала реализовываться в Республике Болгария.

По оценкам болгарской стороны, спустя год после введения этой системы поступления НДС увеличились в 2,5 раза. Это произошло в основном за счет заявляемых налогоплательщиками налоговых вычетов. При этом, почти втрое сократились суммы НДС, заявляемые к вычету налогоплательщиками, которых болгарские налоговые органы относят к категории «рисковых фирм».

Система НДС - счетов в Болгарии распространяется на налогоплательщиков, чья выручка за 12 месяцев превышает сумму 50 000 болгарских левов, или примерно 885 тыс. рублей6. Налоговые органы выдают таким налогоплательщикам разрешения на открытие специального НДС - счета в банке. В течение 15 дней (срока действия разрешения) налогоплательщик должен открыть специальный счет. Он вправе самостоятельно выбрать, в каком банке это сделать. Как правило, НДС - счет открывается в том же банке, где налогоплательщик имеет расчетный счет. Впрочем, налогоплательщик может открыть несколько НДС - счетов в разных кредитных организациях, поскольку участие банков является добровольным, а условия ведения НДС - счета регулируются договором между банком и предприятием.

Банки информируют налоговые органы об открытии или закрытии НДС -счетов, а также о движении по ним. Аналогичную информацию представляют в налоговые органы и налогоплательщики.

Правила зачисления и списания денег на этот НДС - счет строго регламентированы. Этот счет служит как бы индикатором исполнения обязанности по уплате налога. На него могут зачисляться средства только с НДС - счетов контрагентов, а также с другого НДС - счета или расчетного счета налогоплательщика (для пополнения остатка). На НДС - счет нельзя вносить наличные деньги.