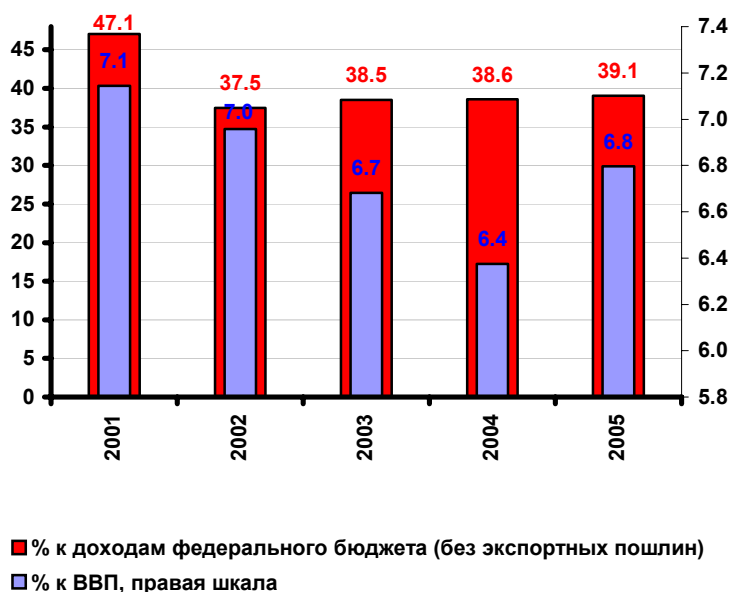


Собираемость НДС: структурные аспекты проблемы и варианты решения

1. Фактография

Налог на добавленную стоимость (НДС) является одним из важнейших, системообразующих налогов федерального бюджета. Его поступление составляет в последние годы 6.5-7% ВВП (2005 г. – 6.8% ВВП). Это соответствует 35-40% доходов федерального бюджета, без учета экспортных пошлин (см. график).

**График 1. Вклад налога на добавленную стоимость
в доходы федерального бюджета**



В настоящее время применяется система из двух налоговых ставок – 18% (основная) и 10% (льготная), по узкому кругу социально значимых товаров, включая медикаменты, отдельные виды продовольствия, товары детского ассортимента.

Схема начисления и выплаты НДС (при поставках на внутренний рынок и без применения льготных режимов) выглядит следующим образом (см. врезки 1а, 1б).

Врезка 1а

Схема начисления НДС

Налог передается от предприятия к предприятию одновременно с осуществлением платежей за товары и услуги.

Пусть фирма А покупает товар у фирмы Б за М рублей, перерабатывает его (создавая тем самым добавленную стоимость) и продает его фирме Ц за Н рублей.

При этом она выплачивает фирме Б НДС в объеме $0.18 \cdot M$ рублей и получает от фирмы Ц $0.18 \cdot N$ рублей. В конце налогового периода фирма А перечисляет в бюджет разницу между «входящим» и «начисленным» НДС в сумме $0.18 \cdot N - 0.18 \cdot M$ рублей, указывая суммарный объем начисленного НДС ($0.18 \cdot \text{объем продаж, включая } 0.18 \cdot N$) и сумму налоговых вычетов («входящий НДС» – сумма налога, ранее выплаченного поставщикам, включая $0.18 \cdot M$).

По продукции, поставляемой на экспорт, применяется нулевая ставка НДС. Соответственно, НДС, уплаченный экспортерами поставщикам материальных ресурсов, возмещается бюджетом после соответствующей проверки налоговой декларации. Отметим, что длительность и бюрократическая сложность этой процедуры вызывают значительные нарекания со стороны российского бизнеса.

Врезка 1б

Схема возмещения НДС при экспорте

Пусть фирма А покупает товар у фирмы Б за М рублей, перерабатывает его (создавая тем самым добавленную стоимость) и экспортирует его.

При этом она не выплачивает НДС по объему экспортированной продукции (применяется 0 ставка). Объем НДС, уже выплаченный ею фирме А в размере $0.18 \cdot M$ рублей возмещается ей из федерального бюджета.

Начиная с 2007 г. будет осуществлен переход на «единую декларацию» по НДС, общую для экспортируемой продукции и продукции, реализуемой на внутреннем рынке. Соответственно, экспортеры смогут вычитать НДС, выплаченный ими поставщикам материальных ресурсов, использованным при производстве экспортной продукции, из объема назначенного НДС по продукции, поставляемой на внутренний рынок.

Аналогично России НДС занимает важнейшее место в бюджетах ряда стран мира. Налоговое законодательство более сорока стран мира, в том числе и 17-ти европейских, определило НДС как один из основных источников поступлений в доходную часть государственного бюджета.

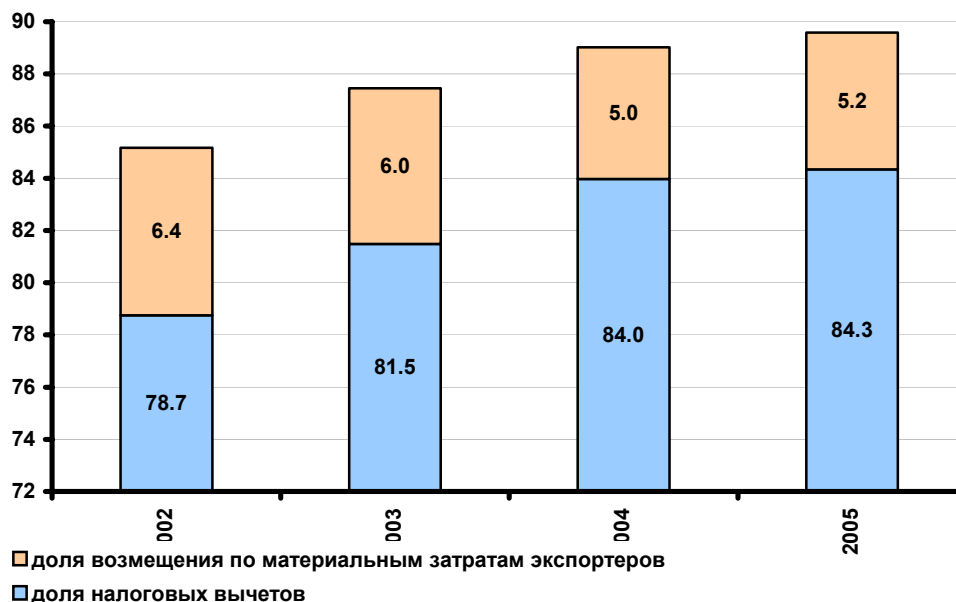
2. Проблема

В последние годы общий рост поступлений НДС в бюджет¹ маскирует общую негативную тенденцию к ухудшению ситуации в сфере администрирования НДС.

Об этом ухудшении, в частности, свидетельствует устойчивый рост доли налоговых вычетов и возмещения по экспорту в начисленном НДС. В 2005 г. она составила уже 90% против 85% в 2002 г. (см. график 2).

При сохранении сложившейся тенденции ускоренного роста налоговых вычетов и возмещений по НДС² уже к 2013 г. сумма налоговых вычетов и возмещений достигнет общего объема начисленного НДС, что будет означать экономическую бессмысленность НДС и необходимость его замены.

График 2. Доля налоговых вычетов и возмещений в объеме начисленного НДС (%)



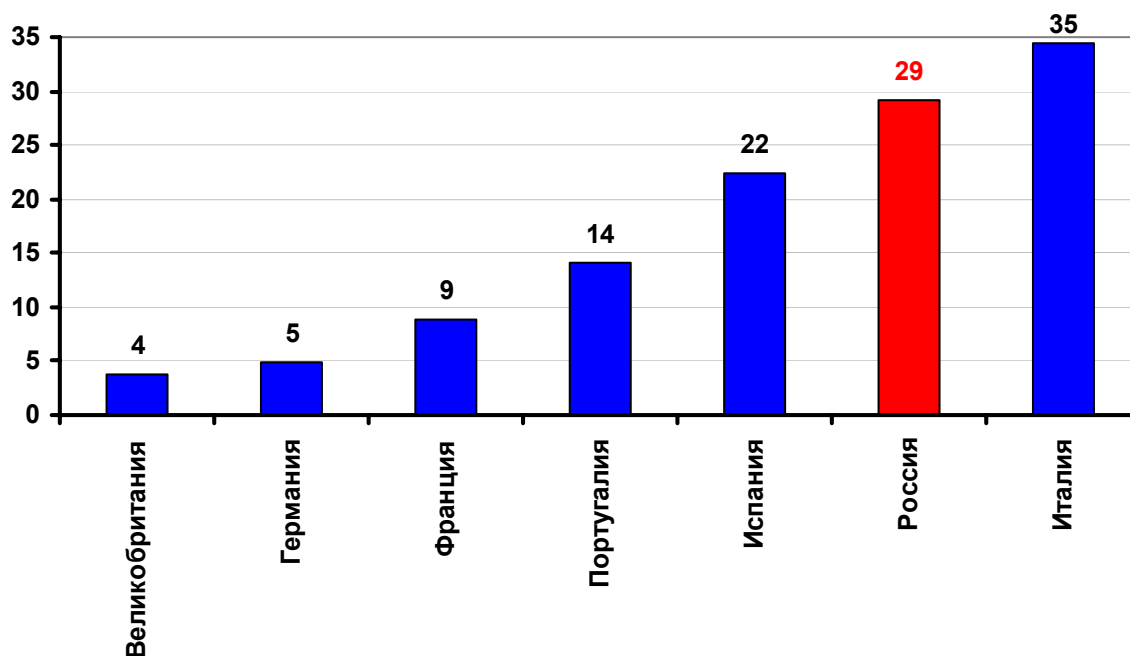
¹ Он, в значительной степени, связан с мобилизацией ФНС налоговой задолженности прошлых лет. В 2005 г. такие дополнительные поступления составили 181 млрд. руб. (0.8% ВВП), в том числе от «Юганскнефтегаза» – 138 млрд. руб.

² Чему объективно способствуют налоговые новации 2006 и 2007 г., особенно переход экспортеров на «единую декларацию» по НДС.

Очевидно, существенная часть налоговых вычетов и возмещений представляет собой последствия уклонения от налога. Об этом косвенно свидетельствует значительное превышение объема материальных затрат в производстве экспортной продукции по отчетам налогоплательщиков над соответствующими показателями по данным статистики затрат по экспорто-ориентированным отраслям³. В 2005 г. потери бюджета от избыточного возмещения НДС, связанного только с действием данного фактора, оценивается в 133 млрд. руб.

В целом, по оценкам, уровень собираемости налога на добавленную стоимость сегодня составляет около 70%⁴. Это соответствует показателям стран Южной Европы (Италия, Испания), отличающихся традиционно низкой налоговой дисциплиной (см. график 3).

График 3. Уровень уклонения от НДС (%)



³ Объем материальных затрат, согласно отчетам налогоплательщиков в налоговые органы, по сравнению с данными Росстата (форма 5з)

⁴ Данная оценка – 70% широко распространена и является почти консенсусной среди независимых экспертов. В ряде случаев фигурируют более низкие оценки собираемости НДС, вплоть до 50% (С. Гуриев, ЦЭФИР, 2003). Оценка Минфина – 96.5% - является смехотворной и отражает лишь собираемость по *наблюдаемым* ФНС оборотам, с учетом эффекта от всех форм ухода от налогообложения.

2.2. Способы уклонения от НДС

Основные способы уклонения от налога можно разделить на несколько групп:

1. Разрыв цепочек начисления и возмещения НДС при помощи фирм-«однодневок», концентрирующих у себя назначенный НДС и исчезающих, не заплатив налога.
2. Полный вывод цепочек создания добавленной стоимости из сферы налогового контроля, прежде всего – с использованием налично-денежных расчетов.

По имеющимся оценкам, в розничной торговле уровень теневого оборота, обслуживаемый налично-денежными расчетами, составляет около 80%, в жилищном строительстве – порядка 50%.

3. Ложное осуществление видов предпринимательской деятельности, связанных с применением 0 ставки НДС или льготной ставки НДС (10%). Наиболее распространенным из них является т.н. «лжеэкспорт».
4. Манипуляции с ценами товаров или их сортностью. Этот способ, восходящий к классической «пересортице» широко применяется для уклонения от налогообложения, как при импорте товаров через таможенную границу, так и при внутреннем производстве и при экспорте.
 - занижение таможенной стоимости импорта. По оценкам, за счет этого стоимость импортируемых товаров в целом (по данным ФТС) занижается на 20-25%. В сочетании с отнесением товара к другой (облагаемой пошлинами по меньшим ставкам) товарной группе это дает возможность существенно понизить уровень налогообложения;
 - схема «многократного экспорта-импорта» - когда один и тот же товар (по документам или физически) неоднократно вывозится из страны, а потом ввозится обратно – но уже в

качестве малоценного, с соответственно низкой стоимостью и налоговой базой.

ФТС отмечался случай, когда один и тот же объект пересекал границу России 14 раз (!). Экспортировался он как «научное оборудование» (соответственно, дорогостоящее – с высоким возмещением несуществующего в реальности входящего НДС), а импортировался – как металлолом;

- отнесение к продукции, облагаемой по ставке 10% товаров, не относящихся к льготной категории.

Подробное изложение этих способов и иных способов уклонения от налогообложения НДС приводится в Приложении 1.

2.3. Структурный аспект

Анализ структуры поступления НДС по отраслям экономики позволяет сделать вывод о том, что ситуация с собираемостью этого налога сильно дифференцирована по отдельным отраслям экономики (см. табл. 1).

Отрасли, производящие товары и работающие преимущественно на внутренний рынок имеют, как правило, высокий уровень собираемости по НДС. Так, в электроэнергетике этот показатель приближается к 100%, в машиностроении – 85-90%. Основная же проблема сосредоточена в торговле (собираемость вплоть до последнего времени – порядка 20%), строительстве, транспорте и ряде экспортных производств.

Таблица 1. Поступление налога на добавленную стоимость по отраслям экономики (млрд. руб.)

	2003			2004		
	при 100% собираем ости	факт	коэфф. собираем ости	при 100% собираем ости	факт	коэфф. собираем ости
Промышленность	428	285	66	448	305	68
электроэнергетика	53	52	99	55	53	95
нефтяная промышленность	108	57	53	120	77	64
газовая промышленность	76	40	53	47	35	74
угольная	6	5	92	10	9	85
черная и цветная металлургия	40	-11	-	59	-11	-
химическая и нефтехимическая	7	2	34	9	0	-
промышленность машиностроение	73	63	86	76	66	88
лесобумажная	5	1	28	6	-1	-
промышленность промышленность	13	12	93	14	13	92
стройматериалов	5	4	96	4	4	89
легкая промышленность	43	34	79	47	39	82
пищевая	134	83	62	137	87	63
Строительство						
Транспорт (без учета трубопроводного)	128	56	44	142	76	53
Связь	42	35	84	61	36	59
Торговля	233	43	18	259	49	19

2.4. Суть проблемы

Сложившаяся ситуация означает, что в силу значительных масштабов выпадающих доходов государства, связанных с уклонением недобросовестных плательщиков от налогообложения, российские производители вынуждены работать в условиях высокой налоговой нагрузки. В целом, ставки НДС в России, как правило, выше, чем в большинстве экономически развитых стран (см. табл. 2).

Таблица 2. Система ставок НДС в России и других экономически развитых странах

	основная ставка	пониженные ставки
Италия	20.0	4.0, 10.0
Франция	19.6	2.2, 5.5
Россия	18.0	10.0
Великобритания	17.5	0.0, 5.0
Германия	16.0	7.0
Канада	7.0, 15.0	0.0
Япония	5.0	-
США	-	-

По зарубежным странам – данные за 2004 г.

Соответственно, повышение собираемости НДС за счет ликвидации массового уклонения от налогообложения позволит осуществить «размен» повышения собираемости на снижение основной ставки НДС до 13%. Это снижение способно оказать существенное позитивное воздействие на экономический рост, стимулировав повышение конкурентоспособности российских производителей (см. врезку 2).

Так, выпадающие доходы бюджета в размере 500-520 млрд. руб. при переходе к 13% ставке НДС (2008 г.) – оцениваются даже несколько ниже, чем ожидаемые потери бюджета от роста доли налоговых вычетов и возмещений по НДС.

Врезка 2.

О возможных результатах введения 13% ставки НДС.

Переход к 13% ставке НДС приведет к следующим последствиям:

- *дополнительный прирост промышленного производства в первый год после снижения НДС составит 0.2 проц. пункта, во второй го – 0.3 проц. пункта;*
- *прирост инвестиций в основной капитал составит в первый год после введения 2.8 проц. пункта, во второй год – 1.0 проц. пункт.*

3. Предлагавшиеся способы решения проблемы

Напряженная ситуация с администрированием НДС хорошо отрефлексирована как экономическими ведомствами страны, так и представителями бизнес-сообщества. Соответственно, в последнее время выдвинуты ряд предложений по кардинальному реформированию НДС – по-видимому, этот налог (наряду с НДСПИ) может стать последним налогом, режим которого может в ближайшие годы существенно измениться. К числу наиболее радикальных идей по модернизации НДС можно отнести следующие:

1. Замена НДС налогом с оборота и/или налогом с продаж.

Возможность введения налога с продаж в размере 10-15% как замены налога на добавленную стоимость выдвигалась руководителем экспертного управления Администрации Президента России А.В. Дворковичем в 2004-2005 гг.

Налогоплательщиками признаются все юридические лица, имеющие обороты по реализации товаров (работ, услуг). Соответственно, все эти налогоплательщики обязаны подавать налоговые декларации. При этом, обороты по реализации, не связанные с конечным потреблением⁵, освобождаются от налогообложения.

Достоинства данного варианта:

- устраняются проблемы, связанные с возмещением «входящего» НДС, становится бессмысленным существование схем с использованием «фирм-однодневок»;

- налогообложение смещается в сторону предприятий торговли (которые сегодня, фактически, существенно недоплачивают НДС).

Недостатки:

- значительные выпадающие доходы бюджета, связанные с сужением базы налогообложения по сравнению с НДС (см. врезку 3). Преодолеть разрыв можно либо существенно повысив ставку, либо расширив круг облагаемых операций, перейдя, фактически, к налогу с оборота (см. ниже).

- возникновение для компаний торговли относительно высокой налоговой нагрузки, связанной с новым налогом с продаж, создаст мощный стимул для уклонения от налогообложения. Учитывая, что торговые компании отличаются традиционно высоким уровнем уклонения от налогообложения (включая широкое использование «налично-денежных» схем), для федерального бюджета существенно повышаются риски недополучения налогов⁶;

- под новый налог подпадают операции по экспорту российских товаров за рубеж (в отличие от действующего порядка обложения НДС). Соответственно,

⁵ Под конечным потреблением понимается любое приобретение товаров (работ, услуг) домашними хозяйствами, государственные закупки, а также расходы предприятий и организаций, не связанные с производством и покупки, оплачиваемые в наличной форме. Отметим, что, таким образом, поставки товаров по экспорту попадают под действие нового налога.

⁶ Дополнительный фактор, усиливающий этот риск – неизбежная концентрация налоговых платежей в существенно более узком кругу предприятий-плательщиков налога с продаж, чем в настоящее время (на этот фактор указывал, в частности, заместитель Министра финансов России Шаталов).

экспорт окажется, фактически, в ситуации двойного налогообложения – как налогом с продаж в России, так и НДС в странах-торговых партнерах⁷;

- реакцией компаний торговли на введение нового налога может стать рост цен.

Врезка 3

Позиция Минфина России по замене НДС налогом с продаж

Предложения по замене НДС налогом с продаж вызвало в целом негативную реакцию Министерства финансов России.

Так, Заместитель министра финансов С.Д. Шаталов отметил рост налоговых рисков в случае реализации данной идеи. Сегодня НДС собирается по цепочке, и каждый налогоплательщик вносит свою лепту. "Если один налогоплательщик пропадает - то не со всем налогом, а только с одной частью". Что касается налога с продаж, то он, в отличие от НДС, собирается только на конечной стадии, и, кроме того, очень сложен в администрировании.

Объем поступлений налога с продаж в России до его отмены составлял от 60 до 63 миллиардов рублей, в то время как поступления от НДС составляют 870-900 миллиардов рублей. Таким образом, если вновь ввести налог с продаж, то «ставку этого налога надо предлагать на уровне 70-75%. Я хотел бы посмотреть на того, кто выйдет с таким предложением».

Учитывая проблему выпадающих доходов при переходе к налогу с продаж, в последние годы предлагалась и более радикальная идея – введения налога с оборота. Фактически, речь шла об отмене вычета/возмещения «входящего НДС» для всех видов сделок.

Единственным достоинством этой схемы можно считать существенное облегчение налогового администрирования, причем как для государства, так и для бизнеса, связанное с отсутствием необходимости оценки правильности вычетов и возмещений по налогу.

Однако, учитывая недостатки оборотных налогов – прежде всего, их независимость от финансовых результатов деятельности компаний – введение оборотного налога, причем как базового для бюджета, нельзя считать адекватной идеей.

⁷ Напомним, что основную часть российского экспорта энергоносителей в дальнее зарубежье составляет вывоз именно в страны Евросоюза, где применяется НДС

2. Переход к начислению НДС по сумме элементов добавленной стоимости (прибыль плюс амортизация плюс заработная плата плюс прочие элементы). Данный вариант активно предлагается «Деловой Россией»

Достоинства:

- интеграция налоговой отчетности с отчетностью по другим видам налогов (налогом на прибыль, ЕСН, НДСФЛ), что упрощает администрирование налогов для бизнеса;
- исключение возможностей применения схем ложного возмещения (вычетов) по НДС, существующих при нынешней схеме начисления налога.

Ключевой недостаток этого варианта – рост рисков, связанный с возможностью манипулировать показателями бухгалтерской отчетности (как это происходит в ряде случаев с налогом на прибыль). В принципе, НДС вводился в 1992 г. именно в целях повышения надежности налоговой системы – так, чтобы начисление НДС в максимально возможной степени было независимым от других системообразующих налогов.

Данный вариант, вероятно, можно рассматривать, как переходный этап к полной отмене НДС. Это связано с тем, что налоговая база НДС в данном варианте частично пересекается с базой налога на прибыль, частично – с базами налога на доходы физических лиц и ЕСН (в части заработной платы и других выплат работникам). Обложение налогом начисленных амортизационных отчислений вообще находится за пределом здравого смысла.

3. Введение НДС-счетов

В настоящее время эта идея фактически перестала рассматриваться. Ее суть – во введении специальных банковских счетов, через которые должны проходить обороты по НДС. Соответственно, в течение налогового периода на этих счетах накапливаются суммы НДС, подлежащие зачислению в бюджет.

Остатки на НДС-счетах нельзя использовать ни для каких целей, кроме уплаты налога.

Эта идея задумывалась, как способ противодействия уходу от налогообложения НДС через «фирмы-однодневки». При «исчезновении» фирмы

счет по НДС остается в банке, и средства с него используются для платежей в бюджет.

Данная схема вызвала сильное противодействие со стороны бизнес-структур. Основные аргументы:

- средства компаний будут замораживаться на НДС счетах и выводиться, в результате, из хозяйственного оборота;
- усложнится администрирование, возрастет поток документов, оформляемых в ходе подготовки сделки.

4. Введение «свидетельств плательщика НДС»

Предполагалось введение специальных документов, дающих право на участие в НДС-обороте, в первую очередь – на получение налоговых вычетов (возмещений) по входящему НДС.

Получение таких разрешений должно быть, по идее, сопряжено с выполнением ряда условий, минимизирующих возможность использования фирмы в качестве «однодневки» для уклонения от НДС.

Недостатки:

Оформление «свидетельства плательщика НДС» предусматривает, фактически, повторную регистрацию фирмы в налоговых органах. Причем, предусматривается трехмесячный период углубленной проверки налогоплательщика. Это, естественно, означает рост административной нагрузки на налогоплательщиков.

4. Идея решения проблемы

В области администрирования НДС необходимо найти решение двойной задачи – с одной стороны, снижение налоговой и административной нагрузки на добросовестных налогоплательщиков, с другой стороны, повышение собираемости налога за счет сокращения возможностей для уклонения от налогообложения. При этом, общий объем поступления налогов в бюджет не должен снизиться по сравнению со сложившимся уровнем (в реальном выражении или по доле в ВВП), или даже увеличиться.

Для этого необходимо, чтобы собираемость НДС повысилась с нынешних 60-70% до 90%, что соответствует показателям развитых стран. Такое повышение собираемости НДС, обеспечивающее возможность его существенного снижения (по основной ставке – до 13% при сохранении льготной 10% ставки) должно сопровождаться действиями по трем взаимно сопряженным направлениям.

Первое - ограничение возможностей для использования «фирм-однодневок» в целях уклонения от налогообложения. Это можно добиться за счет использования нескольких механизмов:

1. Введение информационных счетов по НДС. Предлагается ввести режим «мягкого» информационного сопровождения оборотов по НДС, не означающий замораживания средств налогоплательщиков на банковских счетах.

Обороты по НДС могут отражаться на специальных забалансовых счетах. Тогда в случае исчезновения налогоплательщика вместе с НДС, подлежащим уплате, налоговые органы смогут проконтролировать цепочки формирования обязательств по налогу.

2. Введение в практику налоговых органов системы опережающих индикаторов «проблемного состояния налогоплательщика»⁸. Предлагается разработать систему аналитических критериев, позволяющих отнести компанию к числу потенциально проблемных с точки зрения НДС-оборота⁹:

- соотношение обязательств компании по НДС и оборотов (валового выпуска). Высокий уровень этого соотношения может означать, что в компании происходит искусственная концентрация обязательств по НДС;
- соотношение оборотов и обязательств по уплате НДС с объективными показателями производственного потенциала (численность персонала,

⁸ Соответствующая идеология активно разрабатывалась НИИ Развития налоговой системы в середине 90-х годов в рамках формирования критериев обнаружения недобросовестности нефтяных компаний. Речь тогда шла об анализе соотношения в треугольнике: объем назначенных налогов – показатели финансовой отчетности компаний – данные о физических объемах продаж и ценах на рынке.

⁹ К таковым могут относиться либо потенциальные фирмы-однодневки, накапливающие у себя налоговые обязательства перед исчезновением, либо их контрагенты, использующие однодневки для снижения выплат по НДС

мощности и т.п.). Концентрация налоговых обязательств в относительно небольшой компании может означать, что реально она существует для обеспечения минимизации налоговых платежей своих контрагентов;

- темп наращивания обязательств по уплате НДС;

- соотношение динамики НДС и роста физических объемов производства и реализации товаров (для компаний производственного сектора и оптовой торговли);

- характер постоянных связей компании, динамика их изменения.

Рост числа малых предприятий-контрагентов (особенно – при частой смене этих предприятий-контрагентов) крупной фирмы может свидетельствовать о расширении использования «фирм-однодневок».

3. Введение ограничений на право участия в НДС-обороте.

Критериями для таких ограничений (отсекающих потенциальные «однодневки») могут стать размер оборота компании, соответствие юридического адреса фактическому расположению подразделений компании, наличие наемного персонала, постоянного руководителя и бухгалтера и т.п.

Соответственно, большая часть предприятий малого бизнеса (особенно в секторе торговли) должна постепенно переводиться на упрощенную систему налогообложения.

Второе. Ограничение возможностей манипуляций с ценами и сортностью товаров при импорте (введение электронного сопровождения поставок).

В рамках информатизации органов государственной власти целесообразно создать систему электронных каталогов товародвижения и электронных паспортов партий товаров. Прежде всего, это относится к импорту, где в настоящее время широко распространены манипуляции ценами и категориями ввозимых товаров. Данный метод может быть использован в сочетании с перекрестными проверками объемов поставок таможенными органами России и сопредельных государств.

Третье. Предоставление «зеленого коридора налогоплательщика»

Предлагается предоставлять компаниям, отличающимся устойчиво высокой налоговой дисциплиной, статус «традиционного плательщика НДС», предусматривающий упрощенный порядок администрирования налога. При этом, в случае, если в последующем вскрыются налоговые нарушения, совершенные в период применения статуса «традиционного плательщика НДС», к соответствующим компаниям могут применяться ужесточенные санкции.

Четвертое. Перевод предприятий торговли на специальный налоговый режим, основанный на вмененном налоге.

Для повышения собираемости налогов с торговых компаний целесообразно максимально широкое применение в данной отрасли специального налогового режима, основанного на вмененном налоге. Ставка такого налога может определяться объективными условиями функционирования торговых организаций (площадью торговых помещений, местоположением, специализацией и др.).

Приложение 1. О способах уклонения от налогообложения НДС в России

Для неправомерного возмещения НДС, главным образом, используется создание подставных организаций-«однодневок», которые, получив предъявленную к возмещению сумму налога, ликвидируются, не уплатив в бюджет причитающуюся сумму налога.

Нередко применяются и другие схемы незаконного получения дохода путем подобного изъятия из бюджета крупных сумм НДС, такие как ложный экспорт, завышение стоимости материальных ресурсов, использованных при производстве экспортной продукции. К непропорциональному росту сумм возмещения налога из федерального бюджета организациям-экспортерам ведет также неполное возмещение добросовестным экспортерам налоговыми органами этих сумм в течение финансового года и последующее погашение накопленной задолженности.

Подобные схемы активно используются также при импорте товаров и при поставках на внутренний рынок.

Вполне очевидно, что организации-«однодневки» не функционируют самостоятельно, а теснейшим образом связаны с целым рядом других организаций – «посредников». Каждое звено в этой цепочке может использоваться в качестве «отмывочной» организации для незаконного изъятия из бюджета, как минимум, до 20% оборота на каждом этапе.

Такая высокая «премия» за риски, связанные с использованием «серых» схем, позволяет не только окупать затраты, но и дает существенные преимущества организациям в конкурентной борьбе. Складывается ситуация, при которой законопослушные организации становятся неконкурентоспособными и вынуждены либо покидать рынок, либо сами применять «серые» схемы.

Кроме того, в Российской Федерации почти 50% налогоплательщиков в совокупности или не состоят на налоговом учете, или не представляют налоговым органам никакой отчетности, или представляют так называемые нулевые балансы. Нет никакой уверенности в том, что, получив от покупателя сумму НДС, которую тот затем берет в зачет, эти налогоплательщики сами внесли ее в бюджет.

1. Схемы мошенничества на внутреннем рынке.

Практика борьбы правоохранительных и налоговых органов, а также органов власти позволяет выделить несколько активно применяемых схем:

1.1. Схема с использованием «фирм-однодневок» и льготной 10% ставки

Фирма, имеющая намерение неправомерно получить возмещение НДС, заключает ряд договоров с другими фирмами, выступающими в роли подрядчиков и субподрядчиков. Организаторами составляется разветвленная цепочка контрагентов, в состав которой включаются фирмы-однодневки, не уплачивающие в бюджет налогов.

В соответствии с договорами, заключенными с этими фирмами, они якобы осуществляют поставку сырья, материалов, комплектующих частей, фурнитуры и т.п., а также предоставляют в аренду оборудование, помещения, необходимые для производства товаров, облагаемых по 10-процентной ставке, перечень которых установлен п. 2 ст. 164 НК РФ. При этом расценки на комплектующие детали и услуги могут ими искусственно завышаться. Фактически готовой продукции не существует. Подделываются документы бухгалтерской отчетности, подтверждающие приобретение материалов, изготовление и реализацию товаров. Согласно оформленным документам, товар продан подставной фирме, также созданной в рамках данной схемы. Видимость расчетов между всеми участниками сделок обеспечивается применением системы взаимозачетов по вексельным и иным обязательствам.

В итоге, поскольку 18% стоимости материалов, использованных при изготовлении этих товаров, составляет оплаченный фирмой «входной» НДС, а в течение налогового периода она возместила только половину этой суммы (10%), то, согласно ст. 171 НК РФ, излишне уплаченные суммы налога подлежат возмещению или могут быть зачтены в счет платежей будущих периодов.

1.2. Ложное приобретение капитальных активов

Приобретение предприятием, имеющим намерение получить возмещение, у подставных фирм основных средств (зданий, оборудования, сооружений) или нематериальных активов (права на использование товарного знака или торговой марки), предназначенных для собственных нужд, в стоимость которых входит НДС.

Стоимость купленных активов значительно превышает рыночную. Зачастую они не соответствуют профилю деятельности фирмы, а торговая марка или товарный знак, как правило, не используются. Отдельные наименования оборудования могут приобретаться у дочерних фирм, которым его головное предприятие фиктивно передало в качестве вноса в уставный фонд. Таким образом, оборудование, не покидая помещения, оказывается перепроданным той же самой фирме, которая его продает. С момента постановки на баланс указанных активов, предприятие получает право требовать возмещение НДС.

Разновидность данной схемы связана с использованием «исчезающего посредника». В этом процессе основную роль играют организации, зарегистрированные по утерянным паспортам. Происходит это следующим образом: предприятием заключается договор на приобретение основных средств (к примеру, оборудования). Продавцом оформляются счета-фактуры и другие необходимые документы. После этого может производиться поставка оборудования. Она может происходить на самом деле (поставляется товар, не имеющий фактической ценности), либо поставка может происходить только на бумаге.

Проверка ФНС при этом затрудняется вследствие того, что сделка была проведена с уже несуществующим на момент ее проверки партнером (что затрудняет вынесение суждения о добросовестности или недобросовестности сделки).

1.3. Схема с ложным банкротством внутри цепочки НДС-оборота

Обращение фирмы, намеревающейся получить возмещение, в налоговые органы с заявлением о неисполнении обязательств их коммерческим партнером, которое выразилось в прекращении после поставки товаров деловых контактов, исчезновении лиц, представляющих руководство, отсутствии офиса по юридическому адресу. Вследствие этого фирме полагается возратить НДС, уплаченный в бюджет при приобретении сырья и материалов. На самом деле фирма, имевшая намерение получить возмещение, заключила договор с подставной фирмой на поставку продукции с «входным» 18% НДС. При использовании этой схемы фирма обязательно применяет учетную политику для целей налогообложения - «по оплате».

Затем подставной контрагент, являющийся соучастником преступления, объявляет о своей финансовой несостоятельности и отказывается от оплаты

поставки. Могут использоваться и другие варианты мотивации отказа от оплаты: возникновение временных разрывов движения по счету денежных средств; неудовлетворительное качество товара; наступление форс-мажорных обстоятельств. В итоге создается ситуация, когда за налоговый период налогоплательщик не смог возместить якобы уплаченный им входной НДС, на сумму которого им оформляется возмещение. В дальнейшем, имея корыстную заинтересованность в хищении бюджетных средств, соучастники предпринимают меры для обналичивания и присвоения незаконно возмещенных сумм.

1.4. Приобретение организации, имеющей переплату по НДС предприятием-недоимщиком и дальнейший зачет последним суммы недоимки

Изначально создаётся несколько организаций, зарегистрированных по утраченным паспортам, на умерших лиц и т.д. Далее номинально между организациями осуществляются фиктивные сделки, оформляются фиктивные документы (счета-фактуры). В результате проведенного ряда операций у одной из фирм-«однодневок» возникает фиктивная переплата НДС в бюджет. В последующем находится предприятие-недоимщик, которому предлагается приобрести фирму, имеющую переплату НДС в бюджет. Сумма сделки составляет 50-70% от суммы, которая будет погашена в результате слияния двух организаций. По окончании слияния готовятся документы на ликвидацию фирмы-«однодневки» в связи с её присоединением к предприятию-недоимщику¹⁰.

По окончании проведения указанных процедур все права и обязанности бывшей фирмы переходят к недоимщику, который таким образом погашает свою задолженность в бюджеты.

1.5. Манипуляции с ценами товаров, облагаемых по льготной (10%) ставке

В последнее время участились случаи предъявления к возмещению значительных сумм НДС, образовавшихся в результате того, что организация закупает сырье (ставка НДС 18%) для производства продукции, облагаемой по льготной ставке (например, мягких игрушек) с последующей передачей его на

¹⁰ В случае, если предприятие-недоимщик - акционерное общество – оно проводит дополнительную эмиссию акций своего предприятия в размере уставного капитала присоединяемой организации, который, как правило, равен 10 тысяч рублей. На все необходимые в этом случае операции необходимо около одного месяца.

давальческих условиях для переработки, и в дальнейшем реализует изготовленный товар (игрушки) с НДС по ставке 10%. При этом данная организация, как правило, не имеет своих производственных фондов для изготовления такого рода продукции, численность работников незначительна, закупка сырья, его переработка осуществляются через одни и те же фирмы.

Отметим, что благодаря использованию «фирм-однодневок» и фальсифицированной документации компании совершенно не обязательно реально заниматься производственной деятельностью – и сырье, и готовая продукция могут, в принципе, существовать только на бумаге.

1.6. Незаконное использование статуса плательщика НДС

Поставщик продукции, освобожденный от уплаты НДС (переведенный на упрощенную систему налогообложения и т.п.), тем не менее, выставляет НДС своему клиенту. Это происходит чаще всего в сговоре с покупателем. При этом может происходить оформление двойных счетов-фактур. Могут использоваться организации, зарегистрированные по утерянным паспортам.

Продавец, не имея права на отражение НДС, оформляет договор реализации с фирмой-однодневкой, покупатель, оформляет договор купли-продажи с несуществующей организацией, беря при этом в зачет входящий НДС.

При реализации продукции составляется два вида счетов-фактур: у продавца соответственно без НДС, у покупателя с учетом НДС. Наиболее распространен этот метод между теми участниками оборота, которые используют в своих расчетах наличные денежные средства.

2. Незаконное возмещение НДС по экспортным операциям.

2.1. Лжеэкспорт

Составляется ряд фиктивных документов – договоры (экспортный контракт) на поставку продукции, счета-фактуры и т.д. Далее происходит таможенное оформление. Могут быть подделаны все документы, которые должны быть оформлены на таможне. Данный вариант встречается относительно редко, так как при возмещении НДС налоговые органы проводят встречные проверки по всем направлениям сделки, в том числе и на таможне.

Другой вариант – за определенное вознаграждение оформление таможенных документов непосредственно с помощью таможни. То есть на всех документах будут стоять оригиналы печатей, товар будет занесен в таможенную базу.

Важную роль при этом играет банк. Большинство сделок по лжеэкспорту происходит либо в сговоре с кредитной организацией, либо она сама выступает её организатором. Полученная валютная экспортная выручка «зачисляется» через корреспондентский счет на валютный транзитный счет фирмы продавца, с которого потом происходит конвертация 75% валютной выручки и зачисление остатка на валютный счет фирмы¹¹.

2.2. Завышение стоимости экспортируемого товара

Этот вариант основан на фактическом экспорте товара. Игра идет на завышении (в ряде случаев – очень сильном) стоимости экспортированного товара и, соответственно, объема возмещаемого входящего НДС.

Для затруднения контроля таможенной стоимости в схемах незаконного возмещения НДС нередко используются объекты интеллектуальной собственности (программные средства, «ноу-хау» и т.п.) либо товары технического назначения (оборудование, электронные приборы, комплектующие и, изделия из цветных металлов), имеющие ограниченную сферу применения и, являющегося непрофильными по отношению к основному виду деятельности и организации-экспортера.

В ряде (крайних) случаев экспортируемый товар фактически по своим натурально-вещественным и технико-эксплуатационным качествам представляет собой никому не нужный неликвид или, говоря проще, хлам, практически не имеющий никакой ценности, либо имеющий малозначительную цену и определенное (возможно незначительное) практическое применение.

Сделка строится в два этапа. Первый этап – осуществление собственно экспортной операции и получение оснований для возмещения НДС.

Покупателем выступает либо своя, либо несуществующая организация,

¹¹ Конвертироваться может и вся валютная выручка. Тогда зачисление рублевого эквивалента будет произведено на расчетный счет фирмы-продавца.

расположенная за границей (например, в оффшорной зоне). Также заключается экспортный контракт, по всем правилам оформляются банковско-таможенные документы (паспорт экспортной сделки, ГТД и т.п.). Далее из фирм-однодневок создаются цепочки поставщиков товара. После этого происходит реализация товара за рубеж.

При этом покупатель должен (согласно условиям договора) оплатить выставленный счет, т.е. дать указание в свой банк о списании необходимой суммы со своего счета на счет фирмы-продавца товара, т.е. российского предприятия. Валютная выручка в этом случае должна быть зачислена на транзитный валютный счет продавца в российском банке, и в этот банк должна поступить SWIFT-телеграмма о списании со счета зарубежной фирмы денег и направлении их на счет российского предприятия.

Второй этап – имитация движения денежных средств, сопровождающего «нормальный» экспорт.

Для проведения сделки на данном этапе необходимо прямое и активное участие кредитной организации, которая, фактически, производит фальсификацию документов.

Фактически, движения средств в объемах, оговоренных в договоре поставки, не происходит (что естественно, учитывая характер экспортируемого товара с резко завышенной стоимостью). Кредитная организация изготавливает у себя на компьютере текст SWIFT-телеграммы и банковскую выписку на необходимую сумму, проставив в адресах реквизиты зарубежного банка и фирмы покупателя, а также сумму валютной экспортной выручки и дату перевода (зачисление на счет).

Изготовленные документы подшиваются в папку «Документы операционного дня банка» и хранятся в банке.

Затем российский банк производит действия направленные на пополнение транзитного валютного счета российской фирмы, имитирующие фактическое поступление средств по экспорту. Варианты могут быть самые различные:

- использование счетов других организаций;
- *использование овердрафта*, то есть за счет средств межбанковского кредита, выданного другим российским банком. Это может быть «карманный» банк

основного банка-участника сделки, либо иметь общих учредителей и т.д.;

- *использование факторинговой операции*, т.е. переуступка права требования долга.

Кредитная организация заключает договор факторинга с фирмой «А», на основании которого погашает сумму долга фирмы-покупателя «В» перед фирмой «А». После этого банк становится кредитором фирмы «В», с которой он должен получить долг в размере стоимости товара.

Фактически никакой оплаты не происходит. Фирма «А» рассчитывается с «поставщиками» за товар. После прокрутки по счетам фирм-«поставщиков» деньги зачисляются (возвращаются) на корсчет банка. Далее банк производит пополнение счета «Nostro» в другом банке «N», например, по основанию поддержания неснижаемого остатка денежных средств. Основной банк изготавливает выписку по своему корреспондентскому счету «Nostro», который находится в банке «N», о том, что необходимая сумма денег перечислена фирмой «В», зачислена на счет «Nostro» банка в банке «N» и оттуда перечислена на его корсчет в основной банк¹².

Значительно усложняет и запутывает проверку многократная перегонка денег по банковским счетам, использование большого количества внутрибанковских операций, в сочетании с финансовыми операциями банков – овердрафта, факторинга и т.п. Все это порождает огромное количество документов, банковских выписок, причем не всегда расширенных (которые, кстати говоря, банки специально предоставляют как простые, чтобы усложнить проверки).

2.3. Перепродажа одного и того же товара

Один и тот же товар может «гоняться» через границу и выдается одновременно как экспортный и импортный товар.

Для этого на территории России и иностранного государства регистрируются фирмы соответственно продавца и покупателя. После регистрации между фирмами заключаются экспортно-импортные контракты на поставку якобы

¹² С целью усложнения схемы оплата может производиться векселями. Также может происходить дробление денежных средств на неповторяющиеся суммы. Делается это для того, чтобы не дать проверяющим возможности при анализе банковских выписок и первичных платежных документов отследить повторяющуюся сумму, проходящую по

различных товаров. На деле это оказывается один и тот же товар. С целью возмещения НДС на российской территории он реализуется за значительно большую цену, чем в последствии он приобретает из-за рубежа. К примеру: за рубеж может происходить реализация машины за 30 млн. рублей, а обратно может поступить как лом черного металла в ящиках. За рубежом, к примеру, в Прибалтике, товар не разгружается, а происходит переопломбировка груза, его таможенное переоформление и отправка его обратно в Россию. Результат – получение НДС от экспортной операции и оплата незначительного входящего НДС от импорта той же продукции.

Есть и другие способы неправомерного возмещения денежных средств из бюджета под видом возврата экспортного НДС. Некоторые из них, например используемые мелкими экспортёрами металлолома или лесоматериалов, очень простые. Фирмы скупают металлолом у населения, а оформляют его как купленный у организаций с НДС. Другие более оригинальные: берётся «научная» статья и продаётся малоизвестной иностранной фирме как «ценная техническая документация» за крупную сумму. Расчёты проводятся с помощью векселей и взаимозачётов.

Приложение 2. Уклонение от НДС за рубежом.

Основные типы махинаций с НДС за рубежом:

Завышение суммы возмещения в заявке. Простейший способ — подделка инвойсов на покупки, которых не было.

Занижение объемов продаж. Наиболее распространенный способ уклонения от уплаты НДС. Используется в малом бизнесе, особенно в розничной торговле.

Фиктивные торговые предприятия. Создаются фиктивные временные предприятия, которые регистрируются плательщиками НДС. Имитируют деятельность и путем подделки экспортных фактур претендуют на возмещение НДС.

счетах. Необходимая сумма должна «раствориться», затеряться в потоке других денег, но в конечном итоге прийти на нужный счет, хотя и частями. С этой же целью перечисление денежных средств делается в разные дни.

Внутренняя продажа товаров, которая выдается за экспорт. Платательщик продает товар на внутреннем рынке, при этом подделывает экспортные документы и претендует на возмещение НДС

“Исчезнувшее торговое предприятие”. Нарушитель регистрируется плательщиком НДС в одной из стран ЕС, покупает товары в другой стране ЕС, где они не облагаются НДС, продает товары по цене, которая включает и НДС, на внутреннем рынке, а потом исчезает без уплаты налога. Наиболее распространенной и “прибыльной” является махинация под названием “карусель”, когда товары не продаются на внутреннем рынке, а через ряд посредников реализуются предприятию в другой стране ЕС, чтобы потом опять возвратиться в страну, с которой начался кругооборот. Это позволяет использовать одни и те же товары для многократных махинаций.

Например, в Англии учреждается компания, которая затем закупает товар на территории Европейского союза (ЕС), предположим, в Германии. И немецкая, и британская компании обязательно должны быть зарегистрированы в качестве плательщика НДС. Согласно законам ЕС немецкая компания не включает этот налог в стоимость товара. Британская компания продает товар на родине с учетом НДС, после чего мгновенно исчезает, не уплатив налоги.

Всемирная "карусель" - так же, как и в первом примере, английская компания закупает в одной из стран ЕС товар без уплаты НДС. Затем он якобы переправляется в Великобританию для продажи, но вместо этого передается по цепочке реальных и подставных фирм до тех пор, пока опять не попадает в страну происхождения. Оттуда товар снова продается в Великобританию и проходит очередной круг. Цепочка замыкается, когда одна из компаний-участниц карусели предъявляет НДС к возмещению в Великобритании. Расследование английской таможни выявило, что некоторые товары пересекали границу Соединенного Королевства 35 раз. В первой половине 2002 г. объем экспорта компьютерных процессоров Intel Pentium из Великобритании в Ирландию превысил суммарную выручку от продажи этого вида товаров в странах Африки, Азии и Европы.

Все схемы уклонения от налогов типа «карусель» можно разделить на три группы:

- товары, реализуемые при совершении торговых операций между компаниями, которые находятся в двух или нескольких странах-членах ЕС, поступают в конце концов в компанию, которая их реализовала в самом начале этой цепочки – «истинная карусель»;

- товары, пройдя цепочку операций по реализации, поступают в другую компанию, а не к первоначальному продавцу товаров – «искусственная карусель». Эта схема считается одной из самых распространенных в сегодняшней практике;

- товары вообще не переходят из рук в руки, отсутствуют их перевозки и происходит только обмен счетами-фактурами – «бумажная карусель».

Цель такой «карусельной» системы заключается в использовании подставной компании, зарегистрированной как плательщик НДС, и начислении больших сумм НДС. Эти суммы НДС никогда не уплачиваются в налоговые органы или уплачиваются в незначительном размере, поскольку у компании фактически не бывает средств.

Неуплаченные суммы НДС используются партнерами «карусельной схемы» для приобретения товаров по ценам, ниже цен, предлагаемых производителями или оптовыми компаниями своим крупнейшим клиентам, а прибыль оседает у участников сделки.

В странах ЕС налоговые органы давно знакомы с уклонениями от уплаты НДС и уже преуспели в борьбе с ними. Но уничтожить "карусель НДС", аналогичную нашей теневой схеме с использованием "однодневок", даже при наличии уголовной ответственности за данные налоговые нарушения, им тоже не удастся. Мировой опыт налоговых органов по борьбе с махинациями в отношении НДС сформировал особые методы контроля за взиманием этого налога.

Особые методы контроля за взиманием НДС за рубежом

Во Франции, Италии, Ирландии, ряде бывших французских колоний, Корее, Азербайджане и т.д. для постоянных экспортеров предусмотрена поставка товаров по нулевой ставке НДС. При этом экспортеры направляют своим контрагентам письма, в которых рекомендуют не начислять НДС на поставляемый товар (за

исключением средств производства). По итогам года экспортер отчитывается по факту таких поставок, и их сумма не должна превышать суммы его экспорта.

В Кении заявки на возмещение проходят обязательную сертификацию профессиональным аудитором.

В Болгарии в 2002 г. была внедрена система банковских счетов для НДС, которая чуть было не появилась в 2004 г. и в Украине.

В ряде стран (особенно в развитых) используется метод льготного обслуживания добросовестных налогоплательщиков ("зеленый коридор"). Этот метод основан на экспертной оценке возможных рисков при возмещении НДС.

В 1970-х годах в Корее, а позже в Китае и некоторых других странах была осуществлена попытка компьютерной проверки инвойсов. При этой системе все плательщики НДС обязаны подавать в налоговую инспекцию в электронном виде данные о произведенных операциях.

Во Франции выявление фирм, с помощью которых возможны уклонения от уплаты НДС, начинается уже при регистрации предприятия. Регистрируемому предприятию предлагают заполнить специальную анкету.

Некоторые данные из анкеты новой фирмы становятся для французских налоговых органов "индикаторами возможных злоупотреблений" с ее участием. Например, подозрения вызывает использование под офис собственной квартиры или совмещенного с другой фирмой помещения. Наличие руководства или акционера за рубежом (особенно в стране, не входящей в ЕС), а также юный возраст руководителя - тоже "тревожные сигналы". К факторам риска относят также отсутствие персонала, специальной "персоны для контактов", или предлагаемый для контактов номер мобильного, а не стационарного телефона, и другие мелочи. Новое предприятие с "опасными" характеристиками включается в "группу риска" и сразу пользуется повышенным интересом со стороны налоговых органов.

Вообще, для эффективной профилактики фирм-однодневок необходимо, чтобы внимание специалистов было сосредоточено на таких новых эффективных методах администрирования, как использование единой межведомственной базы данных, межведомственный обмен оперативной и статистической информацией.