

Из решения Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 20 июля 2007 года № 33К (551) «О результатах проверки эффективности администрирования налога на добавленную стоимость, в том числе при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов, в 2005-2006 годах и истекшем периоде 2007 года Федеральной налоговой службой и ее территориальными органами в Республике Башкортостан (включая проверку в закрытом административно-территориальном образовании Межгорье), Республике Калмыкия, Республике Мордовия и Тюменской области»:

Утвердить отчет о результатах контрольного мероприятия.

Направить информационное письмо в Правительство Российской Федерации.

Направить отчет о результатах контрольного мероприятия в Совет Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации.

ОТЧЕТ

о результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности администрирования налога на добавленную стоимость, в том числе при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов, в 2005-2006 годах и истекшем периоде 2007 года Федеральной налоговой службой и ее территориальными органами в Республике Башкортостан (включая проверку в закрытом административно-территориальном образовании Межгорье), Республике Калмыкия, Республике Мордовия и Тюменской области»

Основание для проведения контрольного мероприятия: пункт 3.1.4 Плана работы Счетной палаты Российской Федерации на 2007 год.

Цель контрольного мероприятия

Определение эффективности процесса администрирования ФНС России и ее территориальными органами налога на добавленную стоимость, в том числе при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов.

Предметы контрольного мероприятия

Нормативные правовые акты, распорядительные документы, инструктивно-методические и другие документы, применяемые ФНС России и ее территориальными органами в процессе администрирования доходов федерального бюджета, в том числе в части налога на добавленную стоимость; установленная в налоговых органах отчетность; материалы проверок территориальных налоговых органов по вопросам администрирования доходов федерального бюджета в части налога на добавленную стоимость, информация о контрольной работе налоговых органов.

Объекты контрольного мероприятия

Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы в Республике Башкортостан (включая проверку в закрытом административно-территориальном образовании Межгорье), Республике Калмыкия, Республике Мордовия и Тюменской области.

Проверяемый период деятельности: 2005-2006 годы и истекший период 2007 года. По отдельным вопросам, предусмотренным настоящей программой, проверкой может быть охвачен более ранний период.

Срок проведения контрольного мероприятия: с 26 марта по 20 апреля 2007 года.

Результаты контрольного мероприятия

1. Соблюдение положений законодательства Российской Федерации, регламентирующих бюджетные полномочия Федеральной налоговой службы как администратора доходов федерального бюджета

Анализ и прогнозирование поступлений в бюджетную систему Российской Федерации налога на добавленную стоимость за 2005-2006 годы и истекший период 2007 года. Выполнение задания по исполнению доходов федерального бюджета в части налога на добавленную стоимость за 2005-2006 годы и истекший период 2007 года

Федеральным законом от 15 августа 1996 года № 115-ФЗ «О бюджетной классификации Российской Федерации» источники доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации закреплены за администраторами поступлений в бюджеты Российской Федерации.

В рамках бюджетного процесса ФНС России как администратор поступлений в бюджетную систему Российской Федерации осуществляет в установленном порядке контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начислением, учетом, взысканием и принятием решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей в бюджет, пеней и штрафов по ним. Также ФНС России осуществляет мониторинг, анализ и прогнозирование поступлений средств из соответствующего доходного источника и представляет проектировки поступлений на очередной финансовый год в финансовые органы. В частности, за ФНС России закреплено администрирование НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, а также НДС на товары (работы, услуги), ввозимые с территории Республики Беларусь.

После принятия федеральных законов о федеральном бюджете на очередной финансовый год Минфин России доводит до ФНС России соответствующую бюджетную роспись поступлений доходов в федеральный бюджет в разрезе кодов классификации доходов бюджетов субъектов Российской Федерации и уточненное поквартальное распределение поступлений доходов в федеральный бюджет.

В то же время в ходе проверки установлено, что в 2005-2006 годах доведенные Минфином России до ФНС России показатели росписи администрируемых ФНС России поступлений доходов федерального бюджета не распределялись Федеральной налоговой службой между территориальными налоговыми органами.

В целях обеспечения поступления доходов в федеральный бюджет ФНС России разрабатывает (на основе предложений территориальных налоговых органов и фактических поступлений доходов) индикативные показатели поступлений в федеральный бюджет администрируемых ФНС России доходов и доводит их до своих управлений по субъектам Российской Федерации. Указанные показатели являются внутриведомственными, служат ориентиром для мониторинга (наблюдения) за исполнением бюджетной росписи и не применяются при оценке исполнения поступлений доходов в федеральный бюджет.

В проверяемом периоде изначально планируемые объемы поступлений доходов в федеральный бюджет, в частности объемы поступлений НДС, корректировались исходя из уточненного прогноза основных параметров социально-экономического развития Российской Федерации, фактического поступления доходов федерального бюджета и ожидаемой оценки поступлений в соответствующих периодах.

Данные о прогнозируемых и фактических объемах поступления НДС в 2005-2006 годах и январе-феврале 2007 года представлены в следующей таблице:

(млрд. руб.)

	Прогнозные показатели показатели ФНС России	Фактически поступило	Утверждено в федеральном бюджете		
			первоначально	с учетом изменений	отклонение
2005 г.					
НДС на товары, реализуемые на территории Российской Федерации	713,2	1025,7	713,2	1073,3	+360,1
НДС на товары, ввозимые с территории Республики Беларусь	39,3	20,9	39,3	33,9	-5,4
2006 г.					
НДС на товары, реализуемые на территории Российской Федерации	1123,7	924,2	1123,7	958,1	-165,6
НДС на товары, ввозимые с территории Республики Беларусь	39,4	27,2	39,4	22,1	-17,3
2007 г.					
НДС на товары, реализуемые на территории Российской Федерации	987,0	149,9*	1378,7	-	-
НДС на товары, ввозимые с территории Республики Беларусь	25,6	4,7*	25,6	-	-

* Фактические поступления за январь-февраль 2007 года.

Так, первоначально Федеральным законом от 23 декабря 2004 года № 173-ФЗ «О федеральном бюджете на 2005 год» объем поступлений на 2005 год в федеральный бюджет НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, определен в сумме 713,2 млрд. рублей; НДС на товары, ввозимые с территории Республики Беларусь, - 39,3 млрд. рублей.

В течение 2005 года федеральный бюджет, в частности объемы поступлений НДС, дважды корректировался в сторону увеличения.

Так, Федеральным законом от 5 июля 2005 года № 84-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2005 год» объем поступлений НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, увеличен на 160,4 млрд. рублей и определен в сумме 873,6 млрд. рублей, Федеральным законом от 4 ноября 2005 года № 141-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2005 год» объем поступлений НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, увеличен еще на 199,7 млрд. рублей до 1073,3 млрд. рублей, при этом объем поступлений НДС на товары, ввозимые с территории Республики Беларусь, уменьшен на 5,4 млрд. рублей до 33,9 млрд. рублей.

Превышение объемов поступления НДС в 2005 году в проверенных регионах по сравнению с доведенными ФНС России индикативными показателями наблюдается по Управлению ФНС России по Республике Мордовия, Управлению ФНС России по Тюменской области.

Как показала проверка, индикативные показатели по поступлению НДС в федеральный бюджет для УФНС России по Республике Мордовия на 2005 год составили 3378,5 млн. рублей, фактически поступило 6526,9 млн. рублей, или в 1,7 раза больше установленного.

Перевыполнение обеспечено по причине отказа в возмещении НДС из федерального бюджета предприятиям-нефтетрейдерам, входящим в структуру Нефтяной компании

«ЮКОС», ОАО (далее - НК «ЮКОС»). Так, в 2005 году в целом по Республике Мордовия заявлено к возмещению НДС в сумме 10984,8 млн. рублей, из которой основная доля (97 %) приходится на предприятия-нефтетрейдеры НК «ЮКОС».

Поступление НДС по УФНС России по Тюменской области в федеральный бюджет в 2005 году составило 8068,9 млн. рублей, или 100,1 % от доведенных ФНС России индикативных показателей (8060,9 млн. рублей).

В то же время налоговыми органами Республики Калмыкия не обеспечено поступление в бюджет НДС: за 2005 год поступление составило 411,8 млн. рублей, или 46,4 % от доведенного ФНС России индикативного показателя 888,0 млн. рублей, что на 660,5 млн. рублей меньше, чем за 2004 год. Причинами невыполнения поступлений в федеральный бюджет НДС являются: значительное уменьшение количества налогоплательщиков в связи с переходом их на специальные налоговые режимы (упрощенную систему налогообложения, уплату единого сельскохозяйственного налога, ЕНВД); снижение и прекращение финансово-хозяйственной деятельности организаций, обеспечивающих значительные поступления в предыдущие годы, в связи с окончанием срока действия с 1 января 2004 года дополнительных льгот по налогу на прибыль, предоставляемых организациям, реализующим инвестиционные проекты.

Также невыполнение доведенного ФНС России индикативного показателя по НДС наблюдается и по Управлению ФНС России по Республике Башкортостан. В 2005 году в федеральный бюджет поступило НДС, администрируемого УФНС России по Республике Башкортостан, 6564,0 млн. рублей (86,3 % от доведенного показателя).

По сравнению с показателями 2004 года поступление НДС снизилось на 3040,0 млн. рублей, или на 31,6 %. На снижение, прежде всего, повлияло отсутствие в 2005 году поступлений от предприятий, налоговое администрирование которых передано на федеральный уровень.

При этом в 2005 году в бюджетную систему Российской Федерации мобилизовано НДС от налогоплательщиков, состоящих на учете в закрытом административно-территориальном образовании г. Межгорье (Республика Башкортостан), в сумме 127,8 млн. рублей, или 111,6 % к установленному индикативному показателю, доведенному УФНС России по Республике Башкортостан, и 106 % - к поступлениям этого налога в 2004 году.

На 2006 год изначально Федеральным законом от 26 декабря 2005 года № 189-ФЗ «О федеральном бюджете на 2006 год» объем поступлений НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, утвержден в сумме 1123,7 млрд. рублей, объем поступлений НДС на товары, ввозимые с территории Республики Беларусь, - 39,4 млрд. рублей.

Федеральным законом от 1 декабря 2006 года № 197-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2006 год» объем поступлений изменен следующим образом: НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, уменьшен на 165,6 млрд. рублей и составил 958,1 млрд. рублей; НДС на товары, ввозимые с территории Республики Беларусь, уменьшен на 17,3 млрд. рублей и составил 22,1 млрд. рублей.

При этом по УФНС России по Республике Калмыкия в 2006 году поступление НДС составило с отрицательным значением 2466,0 млн. рублей.

Учитывая неоднократные обращения УФНС России по Республике Калмыкия в адрес ФНС России (письма от 19 июня 2006 года № 04-03/4335, от 11 августа 2006 года № 04-03/5813, от 15 сентября 2006 года № 04-03/6710) о прогнозируемом отрицательном значении поступления доходов в федеральный бюджет с учетом ожидаемого воз-

мещения НДС по налоговой ставке 0 %, ФНС России индикативные показатели поступления НДС на IV квартал были установлены с отрицательным значением 2576,0 млн. рублей, на год - с отрицательным значением 2260,4 млн. рублей.

Как следует из письма УФНС России по Республике Калмыкия от 15 сентября 2006 года, в IV квартале 2006 года по причине незавершенности судебных разбирательств о признании незаконными действий налоговых органов в отказе возмещения НДС по налоговой ставке 0 % от основных налогоплательщиков не прогнозируется поступление НДС в бюджет. Кроме того, в IV квартале 2006 года во исполнение судебных актов планируется возмещение в сумме 2558,9 млн. рублей ООО «Трифтинесс Инвестментс» НДС по налоговой ставке 0 % за налоговый период 2003-2004 годов на расчетный счет ввиду отсутствия недоимки по платежам в федеральный бюджет.

На невыполнение УФНС России по Республике Калмыкия индикативных показателей по НДС в 2006 году влияние оказало: прекращение крупнейшими и основными налогоплательщиками финансово-хозяйственной деятельности; снятие с налогового учета организаций ввиду изменения местонахождения; ликвидация в связи с банкротством организаций, от которых в 2005 году поступали значительные суммы НДС. Кроме того, основными налогоплательщиками не производилась уплата НДС в 2005-2006 годах в бюджет по причине незавершенности судебных разбирательств о признании незаконными действий налоговых органов в отказе в возмещении НДС по налоговой ставке 0 процентов.

В 2005 году индикативные показатели по поступлению налоговых доходов в федеральный бюджет доведены Управлению ФНС по Республике Башкортостан в сумме 14720,0 млн. рублей, в том числе НДС - 7603,0 млн. рублей, поступило налогов, администрируемых УФНС по Республике Башкортостан, 15292,0 млн. рублей (103,9 %), в том числе НДС - 6564,0 млн. рублей (86,3 процента).

В 2006 году индикативные показатели по поступлению налоговых доходов в федеральный бюджет доведены Управлению ФНС по Республике Башкортостан с учетом уточнений в общей сумме 18228,0 млн. рублей, в том числе НДС - 11188,0 млн. рублей (61,4 %). Уровень выполнения составил 106,7 %, по НДС - 93,7 процента.

Невыполнение показателей по поступлению НДС в 2006 году связано с увеличением налоговых вычетов по НДС на 41970,0 млн. рублей, или на 30,4 % (180231,0 млн. рублей).

Удельный вес налоговых вычетов в общей сумме НДС, начисленного по налогооблагаемым операциям, составил 90,5 % (за 2005 год - 84,9 %), что связано с высокой долей вычетов по организациям, перерабатывающим давальческое сырье (вид экономической деятельности - «Производство нефтепродуктов»).

В 2006 году мобилизовано инспекцией ФНС России по ЗАТО Межгорье (Республика Башкортостан) НДС в сумме 177,3 млн. рублей, что составляет 139 % к поступлениям этого налога в 2005 году (126,7 млн. рублей).

Поступления НДС в 2006 году по Управлению ФНС России по Тюменской области по сравнению с доведенными ФНС России индикативными показателями увеличились и составили 9949,0 млн. рублей, или 104,7 % от доведенных показателей (9499,9 млн. рублей). По Республике Мордовия поступление НДС составило 3222,0 млн. рублей, или 105 % от доведенных показателей ФНС России (3068,6 млн. рублей).

Таким образом, в течение проверяемого периода динамика поступлений НДС в бюджетную систему Российской Федерации носила неоднозначный характер. В 2005 году объем поступлений НДС корректировался дважды в сторону увеличения до 1107,2 млрд. рублей, или на 47,1 % от первоначально принятой Федеральным законом о федеральном бюджете на 2005 год суммы 752,5 млрд. рублей, в 2006 году корректировался в

сторону уменьшения на 182,9 млрд. рублей и составил 980,2 млрд. рублей. При этом в целом фактические объемы поступлений НДС в 2005 и 2006 годах оказались ниже установленных бюджетных назначений на 60,6 млрд. рублей и 28,8 млрд. рублей, или на 5,8 % и 3,0 %, соответственно.

Следует отметить, что на объемы поступлений НДС в федеральный бюджет в 2005 году большое влияние оказало поступление НДС, доначисленного по результатам налоговых проверок НК «ЮКОС». Общая сумма дополнительных доходов федерального бюджета от погашения налоговой задолженности НК «ЮКОС» в 2005 году, по данным ФНС России, составила 134,0 млрд. рублей. При этом, если не учитывать объемы поступлений НДС, доначисленного по результатам налоговых проверок НК «ЮКОС», в 2006 году наблюдался незначительный рост поступлений НДС в размере 7,0 млрд. рублей.

Основные показатели структуры начисленной суммы НДС на товары (работы, услуги), производимые на территории Российской Федерации, за 2005-2006 годы и январь-февраль 2007 года приведены в таблице:

(млрд. руб.)			
Показатели	2005 г.	2006 г.	Январь-февраль 2007 г.
Начислено НДС по налогооблагаемым объектам	8754,7	12396,8	2269,5
Налоговые вычеты, всего	7384,0	10944,7	2051,3
в том числе:			
налоговые вычеты по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов с 1 января 2007 г.	-	-	59,6
налоговые вычеты по основным средствам, завершенным капитальным строительством / сумма налога при проведении капитального строительства	113,2/-	-/304,8	-/5,0
сумма налога, уплаченная таможенными органами при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации	302,6	329,7	64,9
Удельный вес налоговых вычетов в начислениях, %	84,3	88,3	90,4
Общая сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет	1370,7	1452,1	218,2

Из приведенных выше данных видно, что за проверяемый период удельный вес налоговых вычетов в начислениях НДС увеличился с 84,3 % в 2005 году до 88,3 % в 2006 году, а за январь-февраль 2007 года достиг 90,4 % от объема начисленных сумм НДС, т. е. вырос по сравнению в 2005 годом более чем на 6,1 %. Для сравнения: удельный вес налоговых вычетов в начислениях НДС в 2002 году составлял 78,7 процента.

Таким образом, если в 2002 году общая сумма НДС, администрируемого ФНС России, исчисленная к уплате в бюджет, составляла 21,3 % от начислений, то за 2006 год - 11,7 %, а за январь-февраль 2007 года - только 9,6 процента.

При этом в 2006 году по сравнению с 2005 годом в 2,6 раза выросли налоговые вычеты сумм НДС, предъявленных подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства.

В проверяемом периоде наметился рост сумм НДС, уплаченных таможенными органами при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации (в 2006 году - 109 % по сравнению с 2005 годом, прогнозируемый рост в 2007 году составит более 115 %), что свидетельствует о росте объемов импорта в проверяемом периоде.

В 2006 году по сравнению с 2005 годом рост суммы НДС, исчисленной по налоговым декларациям, составил 6,0 %. За январь-февраль 2007 года по сравнению с аналогичным периодом 2006 года наблюдается тенденция снижения указанного показателя почти на 10,0 процента.

Анализ динамики начисленных сумм НДС в разрезе регионов показал, что в Тульской, Тюменской, Сахалинской областях, Таймырском и Чукотском автономных округах налоговые вычеты по НДС традиционно выше сумм НДС, исчисленных по налогооблагаемым объектам. С 1 января 2006 года к указанным регионам присоединились

Липецкая, Магаданская, Камчатская, Курская, Архангельская, Вологодская и Иркутская области, Республики Калмыкия, Хакасия и Карачаево-Черкесская, Ненецкий и Красноярский автономные округа, г. Санкт-Петербург. Следует отметить, что с 1 января 2007 года по некоторым регионам резко увеличились суммы налоговых вычетов. Например, по Тюменской области начисленный НДС с отрицательным значением составил: в 2006 году - 3,5 млрд. рублей, за январь-февраль 2007 года - 11,2 млрд. рублей.

На динамику начислений НДС существенное негативное влияние оказали изменения налогового законодательства, вступившие в силу в проверяемом периоде.

В 2005 году на основании Федерального закона от 20 августа 2004 года № 109-ФЗ «О внесении изменений в статьи 146 и 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»:

- не признаются объектом налогообложения операции по реализации земельных участков (долей в них);

- освобождаются от налогообложения операции по реализации жилых домов, жилых помещений, долей в них, а также по передаче доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир.

Федеральным законом от 22 июля 2005 года № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» в главу 21 внесен ряд существенных изменений и дополнений, действие которых распространяется с 1 января 2006 года:

- к вычету стали приниматься суммы НДС, предъявленные налогоплательщикам при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации без их оплаты поставщикам. Налоговый вычет по НДС с 1 января 2006 года осуществляется при наличии счетов-фактур и принятии на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав. По данным ФНС России, сумма непоступившего в 2006 году НДС составила порядка 176, 0 млрд. рублей;

- принципиально изменен порядок вычетов при строительстве объектов. С 1 января 2006 года вычет сумм НДС, предъявленных налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств; по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ; при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства производится по мере осуществления затрат, а не по окончании строительства и ввода объектов в эксплуатацию. То есть для их принятия необходимо наличие счетов-фактур от подрядных организаций и поставщиков, а также принятие на учет приобретенных товаров (работ, услуг), при этом факт оплаты не обязателен.

Кроме того, в течение 2006 года увеличились к вычету в 2,7 раза дополнительно принимаемые равными долями по налоговым периодам суммы НДС по подрядным работам, выполненным и оплаченным в 2005 году (со 113,2 млрд. рублей в 2005 году до 304,8 млрд. рублей в 2006 году);

- налогоплательщики, установившие до 1 января 2006 года момент определения налоговой базы как день отгрузки товаров (работ, услуг), производили вычеты неоплаченных поставщикам и подрядчикам сумм НДС по товарам (работам, услугам), принятым к учету до 1 января 2006 года, в I полугодии 2006 года;

- начиная с 1 января 2006 года, в налоговую базу не включаются авансы, полученные налогоплательщиками-экспортерами в качестве предварительной оплаты экспортных поставок, в результате в 2006 году, по данным ФНС России, недопоступило НДС в сумме 63,0 млрд. рублей;

- увеличен размер выручки для освобождения организации и индивидуального предпринимателя от исполнения обязанностей плательщика НДС с 1 до 2 млн. рублей (без учета НДС);

- введено освобождение от налогообложения операций по реализации лома и отходов черных и цветных металлов и операций, связанных с обслуживанием банковских карт.

С 1 января 2007 года на основании вышеуказанного Федерального закона налогоплательщики, которые осуществляют операции, облагаемые по налоговой ставке 0 %, подают в налоговые органы единую декларацию по НДС, в которой отражаются операции, облагаемые как по ставке 10 и 18 %, так и по налоговой ставке 0 процентов.

Вместе с тем следует отметить, что в проверяемом периоде в 21 главу Налогового кодекса Российской Федерации внесен ряд изменений, которые должны были оказать положительное влияние на динамику начислений НДС.

Например, изменен подход к моменту определения налоговой базы по НДС. С начала 2006 года налогоплательщики лишены права выбирать между двумя методами определения налоговой базы - по «оплате» или по «отгрузке».

Согласно статье 167 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 22 июля 2005 года № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» с 1 января 2006 года моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав; день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Вновь установленная норма практически идентична ранее применяемой налогоплательщиками, учетной политикой которых устанавливался момент определения налоговой базы «по отгрузке». Но в предыдущей редакции законодательством уточнялось, что отгрузка должна сопровождаться и предъявлением покупателям расчетных документов, то есть налоговая база определялась в момент перехода права собственности от продавца к покупателю. Следует отметить, что Налоговый кодекс Российской Федерации не дает определения понятиям «отгрузка» и «передача». В бухгалтерском учете под датой отгрузки понимается дата передачи изготовленной продукции для доставки потребителю или непосредственно потребителю. Действующая редакция указанной статьи не связывает определение налоговой базы с фактом реализации, то есть в момент отгрузки продукции (независимо от того, что данная продукция продолжает учитываться на балансе организации) налогоплательщик должен начислять НДС.

Следует отметить, что анализ влияния изменения налогового законодательства, проведенный ФНС России, показал, что у предприятий, которые до 1 января 2006 года применяли учетную политику «по оплате», резко выросла налоговая база, и разрыв между темпами роста вычетов и начислений оказался незначительным. У тех же предприятий, которые до 1 января 2006 года применяли учетную политику «по отгрузке», условия определения налоговой базы в целом не изменились, при этом переходные положения дали возможность принять к вычету НДС без факта оплаты товаров (работ, услуг), приобретенных в 2005 году, что привело к значительному опережению темпов роста вычетов над темпами роста начислений НДС.

Учитывая, что практически все изменения налогового законодательства в отношении НДС, вступившие в действие в проверяемом периоде, носят либеральный характер по отношению к налогоплательщику, очевиден факт недопоступления в 2006 году НДС в сумме 182,9 млрд. рублей относительно учтенного в первоначально принятом Законе

о федеральном бюджете на 2006 год, также очевиден риск недопоступления значительных сумм НДС относительно заложенных в федеральном бюджете на 2007 год.

Как указано выше, Федеральным законом от 19 декабря 2006 года № 238-ФЗ «О федеральном бюджете на 2007 год» утверждены доходы федерального бюджета на 2007 год, в том числе НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, в сумме 1378,7 млрд. рублей, при этом предусмотрен темп роста поступлений НДС на уровне 149,0 %. Следует отметить, что такие темпы роста за последние 3 года не наблюдались (за 2004 год темп роста поступлений НДС составил 121,0 %, за 2005 год - 126 %, за 2006 год - 104,0 %). При этом в расчетах к федеральному бюджету изменение налогового законодательства согласно главе 21 Налогового кодекса Российской Федерации, а именно переход от разрешительного к заявительному порядку возмещения НДС экспортерам, уплаченного ими по материальным ресурсам, предусмотрено в целом снижение доходов федерального бюджета в 2007 году на 140,0 млрд. рублей. В свою очередь, ФНС России оценивает выпадающие доходы по указанным основаниям в 365,0 млрд. рублей, или на 225 млрд. рублей больше суммы, заложенной в расчете.

В то же время, по данным ФНС России, объем поступлений НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, оценивается в сумме 987,0 млрд. рублей или ниже установленного на 391,7 млрд. рублей.

Таким образом, на 2007 год, по оценке ФНС России, в федеральный бюджет изначально предусмотрен необоснованно высокий объем поступлений НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, что также подтверждается отрицательной динамикой поступлений НДС за январь-февраль 2007 года. За указанный период по сравнению с аналогичным периодом 2006 года поступление НДС уменьшилось на 44,0 млрд. рублей, или на 28,5 %. Если до конца 2007 года отрицательная динамика поступления НДС сохранится, существует большая вероятность, что в федеральный бюджет поступит почти в 2 раза меньше суммы НДС, предусмотренной Федеральным законом «О федеральном бюджете на 2007 год».

На сумму начислений НДС значительное влияние оказывают дополнительные начисления по результатам контрольной работы, суммы отсроченной задолженности, срок уплаты которой приходится на отчетный период, и суммы реструктурированной задолженности, подлежащей погашению в соответствии с утвержденными графиками уплаты, что отражено в таблице:

	(млрд. руб.)		
	2005 г.	2006 г.	Январь-февраль 2007 г.
Сумма НДС, доначисленная (уменьшенная) по результатам контрольной работы	99,8	199,0	21,1
Сумма начисленных налоговых санкций и пеней	66,6	123,7	7,3
Сумма отсроченной (рассроченной) задолженности, срок уплаты которой приходится на отчетный период	0,2	0,1	0,4
Сумма реструктурированной задолженности, подлежащей погашению в соответствии с утвержденными графиками уплаты в отчетном периоде	10,2	6,6	0,4
Всего доначислено	176,8	329,4	29,2

В 2006 году по сравнению с 2005 годом доначисленная сумма НДС выросла на 86,3 %, при этом по результатам контрольной работы выросла на 99,3 процента.

С 1 января 2007 года наблюдается обратная тенденция - за январь-февраль 2007 года по сравнению с аналогичным периодом 2006 года общая сумма доначислений по указанным причинам сократилась почти на 90,0 %, что в основном связано с переходом от разрешительного к заявительному порядку возмещения НДС, уплаченного по материальным ресурсам, использованным для совершения операций, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов.

Одной из мер повышения уровня собираемости налогов и сборов, в том числе НДС, является сокращение задолженности по налогам и сборам, а также задолженности по уплате пеней и налоговых санкций в бюджетную систему Российской Федерации.

По данным ФНС России, в проверяемом периоде задолженность налогоплательщиков по уплате НДС (пеней и налоговых санкций) в федеральный бюджет составляла:

	(млрд. руб.)		
	На 1 января 2006 г.	На 1 января 2007 г.	На 1 марта 2007 г.
Задолженность по НДС, всего	312,1	354,3	364,3
из нее:			
реструктурированная	11,1	8,5	7,8
приостановленная к взысканию в связи с введением процедур банкротства	77,0	138,3	152,8
взыскиваемая судебными приставами по постановлениям о возбуждении исполнительного производства	60,2	49,1	48,7
приостановленная к взысканию в связи с вынесением судебного акта о приостановлении решения налогового органа о взыскании задолженности	62,2	52,7	57,2
Задолженность по пеням и штрафам, всего	351,6	376,7	375,3
из нее:			
реструктурированная	27,9	12,3	11,9
приостановленная к взысканию в связи с введением процедур банкротства	60,2	196,2	212,8
взыскиваемая судебными приставами по постановлениям о возбуждении исполнительного производства	36,2	17,5	17,7
приостановленная к взысканию в связи с вынесением судебного акта о приостановлении решения налогового органа о взыскании задолженности	39,0	22,7	23,1

Из приведенных выше данных видно, что в целом задолженность налогоплательщиков по уплате НДС (пеней и налоговых санкций) в федеральный бюджет по состоянию на 1 марта 2007 года по сравнению с аналогичным показателем по состоянию на 1 января 2006 года выросла на 75,9 млрд. рублей, или на 11,4 %, и составила 739,6 млрд. рублей.

В то же время анализ структуры задолженности по НДС, пеням и штрафам показал, что значительно вырос удельный вес задолженности, вероятность взыскания которой невелика (задолженность, приостановленная к взысканию в связи с введением процедур банкротства; задолженность, взыскиваемая судебными приставами, по постановлениям о возбуждении исполнительного производства; задолженность, приостановленная к взысканию в связи с вынесением судебного акта о приостановлении решения налогового органа о взыскании задолженности), с 50,4 % от общей суммы задолженности по состоянию на 1 января 2006 года по НДС, пеням и штрафам в бюджетную систему Российской Федерации до 69,3 % по состоянию на 1 марта 2007 года.

Практика последних лет показывает, что объем взыскания подобной задолженности составляет не более 5,0 процента.

По данным отчета по форме № 4-НМ о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации, недоимка по НДС в части УФНС России по Республике Калмыкия по состоянию на 1 января 2005 года составила 5241,3 млн. рублей, на 1 января 2006 года - 4704,9 млн. рублей или снизилась на 536,3 млн. рублей (10,2 %). На 1 января 2007 года произошло дальнейшее снижение недоимки по НДС на 2342,2 млн. рублей, или на 49,8 %, и на указанную дату она составила 2362,7 млн. рублей. Основными факторами, повлиявшими на снижение недоимки по НДС в 2006 году, явились: введение процедуры конкурсного производства с 27 июня 2006 года в ОАО «Калмнефть», отмена УФНС России по Республике Калмыкия решения Инспекции ФНС России по г. Элисте от 25 февраля 2005 года № 323/224 о при-

влечении к налоговой ответственности ООО «Компания «Авис»; признание Арбитражным судом Республики Калмыкия недействительными решений выездных и камеральных налоговых проверок по ООО «Энган»; снятие с налогового учета в связи с изменением местонахождения ООО «Дриада».

Снижение задолженности обусловлено также тем, что в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 12 февраля 2001 года № 100 «О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам по федеральным налогам и сборам, а также задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам» приказом Минфина России от 15 июня 2005 года № 72 списана задолженность по НДС, признанная безнадежной к взысканию (задолженность ликвидируемых должников, признанных банкротами), в сумме 646,1 млн. рублей.

По состоянию на 1 января 2005 года задолженность по НДС, администрируемому УФНС России по Республике Башкортостан, составляла 20428,7 млн. рублей, за 2005 год произошло ее снижение на 1760,2 млн. рублей (8,6 %). За 2006 год она уменьшилась еще на 1317,0 млн. рублей (7,1 %) и по состоянию на 1 января 2007 года составила 17351,5 млн. рублей; по состоянию на 1 апреля 2007 года задолженность незначительно уменьшилась и составила 17269,6 млн. рублей.

В 2005-2006 годах значительно активизировалась работа налоговых органов по Республике Башкортостан по инициированию банкротства организаций, имеющих задолженность в бюджет, за указанный период увеличилась задолженность, приходящаяся на организации в процедурах банкротства. По состоянию на 1 января 2005 года задолженность по НДС в организациях, находящихся в процедурах банкротства, составила 6386,4 млн. рублей. За 2005 год произошло ее увеличение на 2963,0 млн. рублей (46,4 %), за 2006 год - на 481,9 млн. рублей (5,2 %). По состоянию на 1 января 2007 года задолженность по НДС составила 9831,3 млн. рублей. На 1 апреля 2007 года указанная сумма НДС увеличилась на 14,2 млн. рублей, или на 0,1 %, и составила 9845,5 млн. рублей.

В соответствии с принятыми решениями о признании безнадежными к взысканию и списании задолженности территориальными налоговыми органами Республики Башкортостан в 2005 году списана задолженность в сумме 3681,4 млн. рублей, в том числе в бюджеты всех уровней - 3416,7 млн. рублей; в 2006 году - 6559,8 млн. рублей, в бюджеты всех уровней - 4485,1 млн. рублей; в I квартале 2007 года - 1303 млн. рублей, в бюджеты всех уровней - 863,2 млн. рублей.

Аналогично по УФНС России по Тюменской области: по состоянию на 1 января 2007 года из общей суммы задолженности по НДС 1873,8 млн. рублей приостановленные к взысканию платежи в связи с введением процедур банкротства составили 365,7 млн. рублей (19,5 %) и будут в основном списаны по результатам процедур банкротства.

2. Анализ эффективности администрирования налога на добавленную стоимость в части возмещения налогоплательщикам сумм налога на добавленную стоимость за 2005-2006 годы и истекший период 2007 года, в том числе при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов. Суммы начисленных и уплаченных процентов за нарушение налоговыми органами предусмотренных сроков возмещения налога на добавленную стоимость налогоплательщикам

В ходе настоящего контрольного мероприятия установлено, что в проверяемом периоде наблюдался значительный рост заявленных налогоплательщиками на возмещение из федерального бюджета сумм НДС по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов, и как следствие - рост фактически возмещенных сумм НДС:

(млрд. руб.)

Показатели	2005 г.	2006 г.	Январь-февраль 2007 г.
Сумма НДС, заявленная к возмещению налогоплательщиками в текущем году, по состоянию на отчетную дату	683,1	800,6	59,7
Заявленные к возмещению суммы НДС, по которым до 1 января текущего года налоговыми органами не принято решение о возмещении или отказе	115,3	192,1	185,9
Фактически возмещенная сумма НДС	552,2	706,0	108,0
Отказано в возмещении налоговыми органами в связи с необоснованностью возмещения в текущем году по состоянию на отчетную дату	72,8	90,8	6,9

В связи с переходом с 1 января 2007 года от разрешительного к заявительному порядку возмещения НДС, уплаченного по материальным ресурсам, использованным для совершения операций, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов, НДС, заявленный к возмещению налогоплательщиками по состоянию на 1 марта 2007 года в сумме 59,7 млрд. рублей, состоял только из сумм НДС по декларациям за декабрь 2006 года и уточненным декларациям за прошедшие периоды. С 1 января 2007 года суммы НДС, заявленные к возмещению, отражаются ФНС России в составе налоговых вычетов. Кроме того, по данным ФНС России, по состоянию на 1 марта 2007 года налогоплательщиками заявлено к возмещению по единой налоговой декларации НДС на сумму 113,6 млрд. рублей.

Удельный вес отказов налоговых органов в возмещении сумм НДС по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов, в связи с необоснованностью возмещения в заявленных к возмещению суммах НДС в 2005-2006 годах находился на уровне 10-11 %. За январь-февраль 2007 года указанный показатель сократился почти в 2 раза и составил 5,8 %. Из общей суммы отказанных налоговыми органами в возмещении сумм НДС по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов, по решениям судебных органов возвращены налогоплательщикам: в 2005 году - 25,2 млрд. рублей (35,0 % от объема отказанных сумм), в 2006 году - 17,6 млрд. рублей (19,4 %), в январе-феврале 2007 года - 6,2 млрд. рублей (89,8 %). Следует отметить, что в целом по ФНС России суммы начисленных и уплаченных процентов за нарушение налоговыми органами предусмотренных сроков возмещения НДС налогоплательщикам в 2005 году составили 423,7 млн. рублей, или 0,06 % от суммы, заявленной к возмещению в 2005 году, соответственно, в 2006 году - 391,3 млн. рублей, или 0,05 процента.

В проверяемом периоде по УФНС России по Республике Калмыкия сумма процентов, уплаченных за нарушение сроков возврата НДС, составила 2335 тыс. рублей, в том числе уплачено в 2005 году 2 организациям 737 тыс. рублей по налоговым периодам 1998-2002 годов, в 2006 году - организации (ООО «Етекс два») уплачено 1045 тыс. рублей.

В 2005 году налоговыми органами Республики Башкортостан за нарушение сроков возврата НДС по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов, возмещено 216,5 млн. рублей. В 2006 году налоговыми органами Республики Башкортостан уплачены налогоплательщикам проценты за несвоевременный возврат НДС в размере 3140 тыс. рублей, в том числе за несвоевременный возврат НДС по налоговой ставке 0 % - 890 тыс. рублей. Снижение сумм за несвоевременное возмещение налога в 2006 году по сравнению с 2005 годом произошло в связи с передачей крупнейших налогоплательщиков на налоговый учет в межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам.

В 2005 году УФНС России по Тюменской области в результате нарушения сроков возврата НДС налогоплательщикам выплачены проценты за несвоевременное возмещение НДС в сумме 784,4 тыс. рублей, в том числе НДС по налоговой ставке 0 % - 679,4 тыс. рублей, в 2006 году - 1013,8 тыс. рублей (по операциям реализации на внут-

реннем рынке), в I квартале 2007 года - 8,1 тыс. рублей (по операциям реализации на внутреннем рынке).

В 2005-2006 годах Управление ФНС России по Республике Мордовия не уплачивало проценты за нарушение предусмотренных законодательством сроков возмещения НДС.

Общую сумму НДС, исчисленную по декларациям к уплате в федеральный бюджет, уменьшили суммы возмещения НДС по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов, которые за проверяемый период составили:

Показатели	2005 г.	2006 г.	(млрд. руб.)	
			2006 г. к 2005 г., %	Январь-февраль 2007 г.
Уменьшено начислений на сумму НДС по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 %, признанную к возмещению, всего	554,4	734,8	132,5	123,8
в том числе:				
по решению налоговых органов	529,2	716,4		117,6
по решению судебных органов	25,2	17,6		6,2
Общая сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет	1370,7	1452,1	106,0	218,2

Из приведенных выше данных видно, что в проверяемом периоде темпы роста сумм возмещения НДС по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов, опережали темпы роста исчисленного НДС по декларациям к уплате в федеральный бюджет. Так, в 2006 году по сравнению с 2005 годом рост признанных к возмещению из федерального бюджета сумм НДС составил 132,5 %, в то время как рост начисленных к уплате по декларациям сумм НДС составил не более 106,0 процента.

Отрицательная динамика еще более усугубилась с 1 января 2007 года. Так, за январь-февраль 2007 года по сравнению с аналогичным периодом 2006 года рост сумм возмещения НДС по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов, составил почти 140,0 %, в то время как рост исчисленного НДС по декларациям к уплате в федеральный бюджет составил 115,0 процента.

С 1 января 2007 года порядок администрирования НДС в части возмещения НДС из федерального бюджета претерпел существенные изменения.

Федеральным законом от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» статья 176 «Порядок возмещения налога» Налогового кодекса Российской Федерации изложена в новой редакции, в которой устанавливается единая процедура возмещения НДС по операциям, облагаемым по налоговым ставкам 10 % и 18 %, и операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов, и значительно сокращаются сроки возмещения НДС налогоплательщикам.

Кроме того, указанным Федеральным законом с 1 января 2008 года для всех налогоплательщиков НДС налоговый период устанавливается как квартал вместо календарного месяца. Следует также отметить, что с 1 января 2007 года вышеназванным Федеральным законом введены в действие новые нормы налогового администрирования в отношении исчисления сроков, порядка разъяснения государственными органами действующего налогового законодательства, порядка уплаты и взыскания налогов, администрирования крупнейших налогоплательщиков, проведения налоговыми органами камеральных и выездных проверок, порядка истребования документов у налогоплательщика, процедуры досудебного обжалования, налоговой ответственности.

Большинство вновь введенных норм налогового администрирования устанавливает жесткие процедуры и временные рамки для проверяющих, детально регламенти-

руют мероприятия налогового контроля, что значительно снижает возможности служебных злоупотреблений. Однако принципиально новые нормы налогового законодательства, направленные на сокращение отвлечения оборотных средств налогоплательщиков, стимулирование инвестиционной деятельности и улучшение взаимоотношений между налогоплательщиками и государством, сопровождаются высокими рисками потерь для бюджетной системы Российской Федерации.

В то же время в условиях либерализации налогового законодательства отсутствуют эффективные и действенные инструменты налогового контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты НДС, что создает потенциальную ситуацию, провоцирующую недобросовестных налогоплательщиков на налоговые правонарушения, по-прежнему остаются причины, препятствующие эффективному администрированию НДС, - наличие фирм-однодневок и существующая система регистрации налогоплательщиков.

В целях улучшения администрирования НДС на заседании Правительства Российской Федерации 23 ноября 2006 года Минфином России были предложены следующие дополнительные механизмы налогового контроля, позволяющие одновременно пресечь случаи злоупотреблений при его уплате:

- специальная регистрация налогоплательщиков НДС, которая позволит сократить количество налогоплательщиков, подлежащих контролю со стороны налоговых органов, формирующих основную массу поступлений по налогу, и отсечь от системы взимания и возмещения НДС фирмы-однодневки;

- восстановление ранее действовавшего порядка принятия к вычету сумм НДС только оплаченных поставщикам и подрядчикам, отказ от банковской тайны в отношении налоговых органов и введение электронного документооборота между ФНС России и Банком России;

- введение системы контроля за вывозом товаров с таможенной территории Российской Федерации и возмещением НДС, которая будет содержать информацию о фактическом вывозе товаров по всей системе таможенных и налоговых органов.

По итогам обсуждения вопроса совершенствования администрирования НДС Федеральная налоговая служба направила свои предложения и замечания в Правительство Российской Федерации (письмо от 1 декабря 2006 года № САЭ-13-03/242), Минфин России (письмо от 4 декабря 2006 года № САЭ-15-03/1365) и Минэкономразвития России (письмо от 4 декабря 2006 года № САЭ-15-03/1366).

Анализ представленных ФНС России предложений и замечаний показал следующее. По вопросу специальной регистрации налогоплательщиков ФНС России в целом поддерживает Минфин России и вносит дополнения:

1. Для получения свидетельства налогоплательщика НДС организации и индивидуальные предприниматели должны удовлетворять следующим критериям: осуществление в течение определенного периода (например, года) операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС; превышение за указанный период установленного порога стоимости реализованных товаров (работ, услуг) с учетом интересов малого бизнеса; отсутствие недоимки по налогам в течение определенного периода; представление налоговой отчетности своевременно и в полном объеме. Механизм регистрации должен подразумевать следующее: обязанность плательщика НДС возлагается только на зарегистрированных лиц; обязанность налогоплательщиков регистрироваться в качестве налогоплательщиков НДС при наличии определенных условий; обязательное

опубликование на официальном сайте ФНС России информации о выданных налогоплательщикам свидетельствах.

Идея введения регистрации налогоплательщиков в качестве плательщиков НДС состоит в том, что регистрационные процедуры должны содержать механизм, препятствующий получению статуса налогоплательщика НДС лицами, реально не осуществляющими финансово-хозяйственную деятельность. Таким образом, с помощью регистрации предполагается повысить собираемость налога и эффективно противодействовать незаконному возмещению из бюджета НДС путем отсечения от системы взимания и возмещения НДС фирм-однодневок.

2. По вопросу введения системы контроля за вывозом товаров с таможенной территории Российской Федерации ФНС России направлено замечание в Правительство Российской Федерации о том, что информация о фактическом вывозе товаров с территории Российской Федерации является не единственной при проверке правильности определения налогоплательщиками-экспортерами налоговой базы, облагаемой НДС по налоговой ставке 0 %. Необходима также информация о фактическом поступлении валютной выручки.

В целях улучшения администрирования НДС Счетная палата Российской Федерации считает необходимым поддержать предложенные Минфином России, Минэкономразвития России и ФНС России указанные выше дополнительные механизмы налогового контроля НДС, позволяющие пресечь случаи злоупотреблений при его уплате.

3. Контроль за деятельностью территориальных налоговых органов со стороны Федеральной налоговой службы по вопросам администрирования налога на добавленную стоимость. Состояние контроля за налогоплательщиками по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности перечисления в бюджет налогов, сборов и других обязательных платежей, в том числе налога на добавленную стоимость. Принимаемые меры по повышению уровня собираемости НДС за счет совершенствования налогового администрирования

В целях осуществления контроля за деятельностью территориальных налоговых органов ФНС России по налоговому администрированию, координации деятельности межрегиональных инспекций ФНС России по федеральным округам, мониторинга полноты и своевременности исчисления и уплаты налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей организациями-налогоплательщиками и организациями - крупнейшими налогоплательщиками в структуре ФНС России созданы самостоятельные подразделения: Управление налогового контроля, Управление контроля налоговых органов и Управление крупнейших налогоплательщиков.

Согласно информации Управления контроля налоговых органов, в 2005-2006 годах и I квартале 2007 года были проведены аудиторские проверки внутреннего аудита 80 территориальных управлений по субъектам Российской Федерации и 4 межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, в том числе по вопросам организации работы по контролю за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации НДС, а также за правомерностью применения налогоплательщиками налоговых вычетов. Наиболее характерными нарушениями и недостатками, выявленными в ходе аудиторских проверок внутреннего аудита в части организации работы налоговых органов по администрированию налога на добавленную стоимость, являются:

- во всех проверенных налоговых органах установлены факты неистребования у налогоплательщиков документов, подтверждающих правомерность применения освобождения от налогообложения НДС отдельных операций (реализация ценных бумаг, медицинских товаров (услуг), выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, услуг по перевозке пассажиров и другие);

- в ряде случаев налоговыми органами в ходе камеральных проверок несвоевременно проводятся контрольные мероприятия с целью установления правомерности и обоснованности применения налогоплательщиками вычетов по НДС по операциям, осуществляемым на внутреннем рынке;

- отдельными налоговыми органами не на должном уровне проводятся необходимые мероприятия налогового контроля в отношении организаций-экспортеров, в том числе по выявлению «схем», используемых налогоплательщиками в целях неправомерного возмещения НДС, а именно: не в полном объеме проводятся встречные проверки по всей цепочке поставщиков экспортируемых товаров, возмещение НДС осуществляется при неполном пакете документов, предусмотренном Налоговым кодексом Российской Федерации и представляемом налогоплательщиками для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов;

- нарушение налоговыми органами положений статей Налогового кодекса Российской Федерации при принятии решений об отказе в возмещении НДС зачастую приводит к удовлетворению судами требований налогоплательщиков о возмещении НДС.

Несмотря на принимаемые ФНС России меры, а именно: направление указаний и поручений ФНС России по устранению нарушений и недостатков, в том числе в части администрирования НДС, в адрес проверенных территориальных управлений ФНС России, а также налоговых органов, имеют место нарушения налогового законодательства.

В соответствии с данными отчетной формы № 2-НК «Проверки налогоплательщиков (организаций и физических лиц) по вопросам соблюдения законодательства», в целях администрирования НДС территориальными налоговыми органами в 2005-2006 годах проводились выездные и камеральные проверки. Информация о контрольной работе налоговых органов по вопросам соблюдения налогового законодательства при администрировании НДС представлена в таблице:

(млн. руб.)

	Вид проверки	2005 г.			2006 г.		
		Количество проверок, ед.	Доначислено	Поступило	Количество проверок, ед.	Доначислено	Поступило
В целом по ФНС России	выездная	120900	95105,0	х	98700	240049,0	х
	камеральная	х	94421,0	х	7945800	105077,0	х
из них:							
УФНС России по Республике Башкортостан	выездная	2966	825,8	133,7	2404	1506,8	209,1
	камеральная	х	1435,1	544,7	226489	845,1	575,2
УФНС России по Республике Калмыкия	выездная	899	1922,7	х	786	234,9	х
	камеральная	х	4558,2	х	19785	976,2	х
УФНС России по Республике Мордовия	выездная	1740	206,6	178,9	916	364,3	315,5
	камеральная	х	1876,4	1625,0	23097	262,1	227,0
УФНС России по Тюменской области	выездная	1205	816,9	95,6	1043	387,8	124,1
	камеральная	х	571,0	х	91771	461,7	х

х - данные отсутствуют.

Из приведенных данных следует, что в 2006 году по сравнению с 2005 годом в целом по ФНС России значительно сократилось количество выездных налоговых проверок по вопросам соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства, например, если в 2005 году налоговыми органами было проведено 120,9 тыс. проверок, то за 2006 год - 98,7 тыс. проверок, или 81,6 %. При этом по результатам проверок дона-

численная сумма налогов в 2006 году превысила аналогичный показатель за 2005 год более чем в 2,5 раза и составила 240049 млн. рублей. Аналогично по камеральным проверкам - доначисленная сумма налогов в 2006 году превысила соответствующий показатель за 2005 год на 11,3 % и составила 105077 млн. рублей.

4. Анализ арбитражной практики в отношении налога на добавленную стоимость

Согласно данным отчетной формы 2-НСП «Отчет о результатах рассмотрения налоговых споров, связанных с возмещением налога на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке Российской Федерации», по состоянию на 1 января 2006 года (за 2005 год) налогоплательщиками предъявлено налоговым органам 6739 заявлений, связанных с возмещением НДС при реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке Российской Федерации, из которых удовлетворено по последней инстанции 3507 заявлений, или 52,0 %, оспариваемая сумма (требования) по рассмотренным заявлениям (кроме госпошлины) - 33470,4 млн. рублей, из которой сумма удовлетворенных требований (кроме госпошлины) - 20224,9 млн. рублей, или 60,4 процента.

По состоянию на 1 января 2007 года (за 2006 год) налогоплательщиками предъявлено к налоговым органам 7853 заявления, связанных с возмещением НДС при реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке Российской Федерации, из которых удовлетворено по последней инстанции - 3550, или 45,2 %, оспариваемая сумма (требования) по заявлениям (кроме госпошлины) составила 42379,8 млн. рублей, из них 23052,7 млн. рублей, или 54,4 %, - объем удовлетворенных требований (кроме госпошлины). Следует отметить, что в течение 2006 года наблюдался рост предъявленных требований налогоплательщиков к налоговым органам, связанных с возмещением НДС, по сравнению с 2005 годом на 1114 заявлений, или на 16,5 %, при этом увеличение оспариваемой суммы составило 8909,4 млн. рублей, или 26,6 %, соответственно, сумма удовлетворенных требований (кроме госпошлины) - 2827,8 млн. рублей, или 14,0 процента.

Согласно данным вышеуказанной отчетной формы, по состоянию на 1 января 2006 года (за 2005 год) налоговыми органами предъявлено 6404 заявления к налогоплательщикам, связанных с возмещением НДС при реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке Российской Федерации, из них удовлетворено по последней инстанции 3548, или 55,4 %, сумма требований по рассмотренным заявлениям (кроме госпошлины) составила 2454,9 млн. рублей, из которой объем удовлетворенных требований (кроме госпошлины) - 1541,5 млн. рублей, или 62,8 процента.

По состоянию на 1 января 2007 года (за 2006 год) налоговыми органами предъявлено к налогоплательщикам 3814 заявлений, связанных с возмещением НДС при реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке Российской Федерации, из которых удовлетворено по последней инстанции - 1759, или 46,1 %, сумма требований по заявлениям (кроме госпошлины) составила 2258,5 млн. рублей, из которой объем удовлетворенных требований (кроме госпошлины) - 806,2 млн. рублей, или 35,7 процента.

Необходимо отметить, что в 2006 году налоговыми органами предъявлено к налогоплательщикам заявлений, связанных с возмещением НДС при реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке Российской Федерации, на 2590 меньше, или на 59,6 %, по сравнению с 2005 годом. Сумма требований по заявлениям (кроме госпошлины) в 2006 году также снизилась по сравнению с 2005 годом на 196,4 млн. рублей, или на 8 %, снижение произошло и по суммам удовлетворенных требований (кроме госпошлины) на 735,3 млн. рублей, или на 52,3 процента.

Согласно данным отчетной формы 1-НСП «О результатах рассмотрения налоговых споров, связанных с возмещением налога на добавленную стоимость при экспорте товаров (работ, услуг)», по состоянию на 1 января 2006 года (за 2005 год) к налоговым органам со стороны налогоплательщиков было предъявлено 9237 заявлений, связанных с возмещением НДС при экспорте товаров (работ, услуг), из которых удовлетворено по последней инстанции 5844 заявления, или 63,3 %. При этом оспариваемая сумма (требования) по рассмотренным заявлениям (кроме госпошлины) составила 65757 млн. рублей, сумма удовлетворенных требований (кроме госпошлины) - 24556,1 млн. рублей, или 37,3 % от общего числа рассмотренных.

По состоянию на 1 января 2007 года (за 2006 год) к налоговым органам было предъявлено 8922 заявления налогоплательщиков, связанных с возмещением НДС при экспорте товаров (работ, услуг), из которых удовлетворено по последней инстанции 5007 заявлений, или 56,1 %. При этом оспариваемая сумма (требования) по заявлениям (кроме госпошлины) составила 60513,4 млн. рублей, а сумма удовлетворенных требований (кроме госпошлины) - 34335,9 млн. рублей, или 56,7 % от оспариваемой суммы.

Необходимо отметить, что в течение 2005-2006 годов к налоговым органам со стороны налогоплательщиков было предъявлено порядка 9000 заявлений, при этом удовлетворено в 2005 году 5844 заявления, или на 837 заявлений больше, чем в 2006 году (5007 заявлений). Оспариваемая сумма по рассмотренным заявлениям в 2005 году превысила аналогичный показатель 2006 года на 5243,6 млн. рублей, или на 8,7 %, а сумма удовлетворенных требований в 2005 году по сравнению с 2006 годом снизилась на 9779,8 млн. рублей, или на 28,5 процента.

Согласно данным отчетной формы 1-НСП, по состоянию на 1 января 2006 года налоговыми органами предъявлены налогоплательщикам 494 заявления, связанных с возмещением НДС при экспорте товаров (работ, услуг), из которых удовлетворено по последней инстанции 155 заявлений. При этом сумма требований по рассмотренным заявлениям (кроме госпошлины) составила 1759,1 млн. рублей, а сумма удовлетворенных требований (кроме госпошлины) - 48,3 млн. рублей, или 2,7 % от суммы рассмотренных заявлений.

По состоянию на 1 января 2007 года налоговыми органами предъявлены налогоплательщикам 368 заявлений, из них количество удовлетворенных заявлений по последней инстанции - 121, или 32,9 % от предъявленных. При этом сумма требований по заявлениям (кроме госпошлины) составила 3849,4 млн. рублей, из которой объем удовлетворенных требований (кроме госпошлины) - 2977,8 млн. рублей, или 77,4 % от предъявленной суммы требований.

Следует отметить, что в течение 2006 года налоговыми органами предъявлено налогоплательщикам на 126 заявлений меньше, чем в 2005 году, при этом значительно - на 2090,3 млн. рублей, или в 2,2 раза, - увеличилась сумма требований по заявлениям (кроме госпошлины), и, соответственно, сумма удовлетворенных требований - на 2929,0 млн. рублей. Как показала проверка, в ряде регионов, в частности в Республике Калмыкия, фактическое возмещение НДС по экспортным операциям производилось в основном по решениям арбитражных судов. Так, в 2005 году 99,4 % от общей суммы заявленного к возмещению НДС (1633,1 млн. рублей) возвращено по решениям арбитражных судов, в 2006 году - 99,2 % (3932,4 млн. рублей).

В результате проведенного в ходе настоящего контрольного мероприятия анализа арбитражной практики установлено, что проблемы, возникающие при администрировании НДС, связаны в основном с недостатками действующего законодательства и не позволяют должным образом администрировать НДС:

1. Одним из оснований для отказов в возмещении НДС является отсутствие на предприятиях отдельного учета сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным при производстве экспортной продукции. Методика отдельного учета затрат, используемых при производстве и реализации продукции, должна разрабатываться предприятием в соответствии с приказом Минфина России от 9 декабря 1998 года № 60-н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету» с использованием методов бухгалтерского учета затрат и являться неотъемлемой частью учетной политики организации. Однако из-за отсутствия нормативного акта, определяющего порядок ведения отдельного учета, суды принимают во внимание указанный порядок, представленный налогоплательщиком. Доводы налогового органа об отсутствии на предприятии отдельного учета сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным при производстве экспортной продукции, признаются необоснованными и неподтвержденными.

2. Налоговыми органами не принимаются к возмещению суммы НДС, предъявленные заявителем на основании счетов-фактур, по которым уплачен в том числе НДС, организациям, в отношении которых у налогового органа отсутствуют сведения о регистрации в Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ). Арбитражный суд считает, что действующим законодательством в качестве основания для отказа в возмещении НДС не предусмотрено неисполнение поставщиком обязанностей по уплате НДС в бюджет или отсутствие у налогового органа сведений о фактической уплате поставщиком в бюджет налога.

Суды считают, что отсутствие записи в ЕГРЮЛ о поставщике не влияет на порядок определения налогооблагаемой базы по НДС, законодательство о налогах и сборах не связывает исчисление налогооблагаемого оборота заявителя с фактом уплаты НДС в бюджет юридическими лицами - контрагентами налогоплательщика, а также исполнение последними обязанностей налогоплательщика, и не возлагает на налогоплательщика обязанность осуществлять проверку факта уплаты НДС в бюджет поставщиками.

3. Также судами удовлетворяются требования налогоплательщиков в части признания незаконным решения о доначислении НДС в результате неправомерного применения налоговых вычетов по счетам-фактурам, составленным с нарушением порядка, предусмотренного статьей 169 Налогового кодекса Российской Федерации. Пункт 1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает, что налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг).

Порядок оформления счетов-фактур регламентируется статьей 169 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации. В соответствии с пунктом 2 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5 и 6 данной статьи, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению. Вместе с тем проблема заключается в том, что налогоплательщику не запрещается вносить исправления в неправильно оформленные счета-фактуры после составления акта выездной налоговой проверки и представить исправленные счета-фактуры либо вместе с возражениями к акту проверки, либо в арбитражный суд. И, как правило, у суда нет оснований не принимать такие счета-фактуры.

4. При рассмотрении исков налоговых органов в арбитражных судах по взысканию налоговых санкций с индивидуальных предпринимателей суды пользуются своим правом признания смягчающих обстоятельств при наложении санкций за налоговые правонарушения. В результате уменьшается сумма налоговых санкций по решениям налоговых органов, принятым по результатам выездных налоговых проверок.

Таким образом, анализ арбитражной практики показал, что по наиболее часто встречающимся проблемам, возникающим при проведении мероприятий налогового контроля по НДС, судебная практика складывается, как правило, не в пользу налоговых органов.

При этом, как показал анализ данных отчетной формы № 2-НСП, в течение 2006 года наблюдался рост предъявленных требований налогоплательщиков, связанных с возмещением НДС при реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке Российской Федерации, к налоговым органам по сравнению с 2005 годом на 1114 заявлений, или на 16,5 %, при этом увеличение оспариваемой суммы в 2006 году по сравнению с 2005 годом составило 8909,4 млн. рублей, или 26,6 %, соответственно, сумма удовлетворенных требований (кроме госпошлины) - на 2827,8 млн. рублей, или 14,0 процента.

Анализ данных отчетной формы № 1-НСП показал, что в течение 2005 и 2006 годов к налоговым органам со стороны налогоплательщиков было предъявлено около 9000 заявлений, связанных с возмещением НДС при экспорте товаров (работ, услуг), при этом в 2005 году удовлетворено 5844 заявления, или на 837 заявлений больше, чем в 2006 году (5007 заявлений). Оспариваемая сумма по рассмотренным заявлениям в 2005 году превысила аналогичный показатель 2006 года на 5243,6 млн. рублей, или на 8,7 %, а сумма удовлетворенных требований в 2005 году по сравнению с 2006 годом снизилась на 9779,8 млн. рублей, или на 28,5 процента.

В целях повышения поступления налога на добавленную стоимость, а также упрощения его администрирования налоговыми органами Счетная палата Российской Федерации поддерживает предложенные Минфином России и ФНС России изменения и дополнения в существующее законодательство, предусматривая следующие дополнительные механизмы налогового контроля НДС, позволяющие пресечь случаи злоупотреблений при его уплате: введение специальной регистрации налогоплательщиков НДС; восстановление ранее действующего порядка принятия к вычету сумм НДС только оплаченных поставщикам и подрядчикам, отказ от банковской тайны в отношении налоговых органов и введение электронного документооборота между ФНС России и Банком России; введение системы контроля за вывозом товаров с таможенной территории Российской Федерации и возмещением НДС.

В рамках рассмотрения вопроса эффективности администрирования налога на добавленную стоимость возникла проблема определения налоговой базы для целей исчисления налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Организациями-налогоплательщиками в счете-фактуре указывается заниженная стоимость товаров, исходя из которой исчисляется сумма налога, уменьшенная на установленные налоговые вычеты. При этом налоговыми органами ввиду отсутствия информации о выявленных таможенными органами случаях занижения таможенной стоимости товаров не учитываются указанные факты.

Принимая во внимание вышеизложенное, по мнению Счетной палаты Российской Федерации, необходимо организовать информационный обмен между ФТС России и ФНС России по выявленным случаям занижения таможенной стоимости.

На практике возникает проблема, связанная с неопределенностью в некоторых вопросах исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость при совершении опера-

ций с имущественными правами, а именно - с отсутствием четкого определения для целей налогообложения понятия «имущественное право» и налоговой базы при возникновении такого объекта налогообложения.

Согласно статье 146 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения НДС признаются определенные операции, в том числе передача имущественных прав. При этом особенности определения налоговой базы при передаче имущественных прав по конкретным операциям определены в статье 155. В то же время нет однозначного ответа на вопрос: в каком порядке производится налогообложение НДС операций по передаче имущественных прав, вытекающих из совершения операций, не подлежащих налогообложению НДС, в частности, уступка прав требования по договору займа, по договору купли-продажи ценных бумаг и т. д. Для урегулирования вопросов, связанных с налогообложением операций по передаче имущественных прав, необходимо уточнение редакции статьи 155 Налогового кодекса Российской Федерации.

Выводы

1. В течение проверяемого периода динамика поступлений НДС в бюджетную систему Российской Федерации носила неоднозначный характер. В 2005 году объем поступления НДС корректировался дважды в сторону увеличения, а в 2006 году - в сторону уменьшения. В результате в конечном варианте утвержденные объемы поступлений НДС, администрируемого ФНС России, составили: в 2005 году НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, - 1073,3 млрд. рублей, НДС на товары, ввозимые с территории Республики Беларусь, - 33,9 млрд. рублей; в 2006 году - 958,1 млрд. рублей и 22,1 млрд. рублей. В 2007 году бюджетные назначения составили 1378,7 млрд. рублей и 25,6 млрд. рублей, соответственно. При этом в целом фактические объемы поступлений НДС в 2005 и 2006 годах оказались ниже установленных бюджетных назначений на 60,6 млрд. рублей и 28,8 млрд. рублей, или на 5,8 % и 3,0 %, соответственно.

2. В течение проверяемого периода удельный вес налоговых вычетов в начислениях НДС увеличился с 84,3 % в 2005 году до 88,3 % в 2006 году, а за январь-февраль 2007 года достиг 90,4 % от объема начисленных сумм НДС, то есть рост по сравнению в 2005 годом составил более 6,1 %. Для сравнения: удельный вес налоговых вычетов в начислениях НДС в 2002 году составлял 78,7 процента.

3. На динамику начислений НДС в 2005 году существенное влияние оказали: дополнительные поступления налога на добавленную стоимость, доначисленного по результатам налоговых проверок НК «ЮКОС», а также изменения налогового законодательства, вступившие в силу в проверяемом периоде, а именно: не признаются объектом налогообложения операции по реализации земельных участков (долей в них); освобождаются от налогообложения операции по реализации жилых домов, жилых помещений, долей в них, а также передаче доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир.

Кроме того, с 1 января 2006 года к вычету стали приниматься суммы НДС, предъявленные налогоплательщикам при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации без их оплаты поставщикам. Налоговый вычет по НДС с 1 января 2006 года осуществляется при наличии счетов-фактур и принятии на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав; принципиально изменен порядок вычетов при строительстве объектов, вычет сумм НДС, предъявленных налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении

им капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ; при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства - по мере осуществления затрат, а не по окончании строительства и вводу объектов в эксплуатацию, при этом факт оплаты необязателен. Кроме того, в течение 2006 года к вычету дополнительно принимались равными долями по налоговым периодам суммы НДС по подрядным работам, выполненным и оплаченным в 2005 году.

Начиная с 1 января 2006 года, в налоговую базу не включаются авансы, полученные налогоплательщиками-экспортерами в качестве предварительной оплаты экспортных поставок; увеличен размер выручки для освобождения организации и индивидуального предпринимателя от исполнения обязанностей налогоплательщика с 1 до 2 млн. рублей (без учета НДС); введено освобождение от налогообложения операций по реализации лома и отходов черных и цветных металлов и операций, связанных с обслуживанием банковских карт. С 1 января 2007 года налогоплательщики, которые осуществляют операции, облагаемые по налоговой ставке 0 процентов, подают в налоговые органы единую декларацию по НДС, отражающую операции, облагаемые как по ставке 10 и 18 %, так и по налоговой ставке 0 процентов.

4. На 2007 год в федеральном бюджете изначально предусмотрен необоснованно высокий объем поступлений НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, что подтверждается отрицательной динамикой поступлений НДС за январь-февраль 2007 года. За указанный период по сравнению с аналогичным периодом 2006 года поступление НДС уменьшилось на 44,0 млрд. рублей, или на 28,5 процента.

Если до конца 2007 года отрицательная динамика поступления НДС сохранится, существует большая вероятность, что в федеральный бюджет поступит НДС почти в 2 раза меньше суммы, предусмотренной Федеральным законом от 19 декабря 2006 года № 238-ФЗ «О федеральном бюджете на 2007 год».

5. В целом задолженность налогоплательщиков по уплате НДС (пеней и налоговых санкций) в федеральный бюджет по состоянию на 1 марта 2007 года по сравнению с аналогичным показателем по состоянию на 1 января 2006 года выросла на 75,9 млрд. рублей, или на 11,4 %, и составила 739,6 млрд. рублей.

В то же время анализ структуры задолженности по НДС, пеням и штрафам показал, что значительно вырос удельный вес задолженности, вероятность взыскания которой невелика, с 50,4 % от общей суммы задолженности по состоянию на 1 января 2006 года до 69,3 % по состоянию на 1 марта 2007 года. Практика последних лет показывает, что объем взыскания подобной задолженности составляет не более 5,0 процента.

6. В целом по ФНС России суммы начисленных и уплаченных процентов за нарушение налоговыми органами предусмотренных сроков возмещения НДС налогоплательщикам в 2005 году составили 423,7 млн. рублей, или 0,06 % от суммы НДС, заявленной к возмещению налогоплательщиками в текущем году, в 2006 году - 391,3 млн. рублей и 0,05 %, соответственно.

7. В проверяемом периоде темпы роста сумм возмещения НДС по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 %, опережали темпы роста исчисленного НДС по декларациям к уплате в федеральный бюджет. Так, в 2006 году по сравнению с 2005 годом рост признанных к возмещению из федерального бюджета сумм НДС составил 132,5 %, в то время как рост начисленных к уплате по декларациям сумм НДС составил не более 106,0 процента.

Отрицательная тенденция еще более усугубилась с 1 января 2007 года. За январь-февраль 2007 года по сравнению с аналогичным периодом 2006 года рост сумм возмещения НДС по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов, составил почти 140,0 %, в то время как рост исчисленного НДС по декларациям к уплате в федеральный бюджет составил 115,0 процента.

8. Анализ арбитражной практики показал, что по наиболее часто встречающимся проблемам, возникающим при проведении мероприятий налогового контроля по налогу на добавленную стоимость, судебная практика складывается, как правило, не в пользу налоговых органов.

Анализ отчетных данных свидетельствует о том, что в течение 2006 года наблюдается рост предъявленных к налоговым органам требований налогоплательщиков, связанных с возмещением НДС при реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке Российской Федерации, по сравнению с 2005 годом на 1114 заявлений, или на 16,5 %, при этом увеличение оспариваемой суммы в 2006 году по сравнению с 2005 годом составило 8909,4 млн. рублей, или 26,6 %, сумма удовлетворенных требований (кроме госпошлины) - на 2827,8 млн. рублей, или 14,0 процента.

9. Учитывая, что практически все изменения налогового законодательства в отношении НДС, вступившие в действие в проверяемом периоде, носят либеральный характер по отношению к налогоплательщику, очевиден факт недопоступления в 2006 году НДС в сумме 182,9 млрд. рублей относительно суммы, учтенной в первоначально принятом Законе о федеральном бюджете на 2006 год, также очевиден риск недопоступления значительной суммы НДС, относительно суммы, утвержденной в федеральном бюджете на 2007 год. В то же время отсутствуют эффективные и действенные инструменты налогового контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты НДС, что создает потенциальную ситуацию, провоцирующую недобросовестных налогоплательщиков на налоговые правонарушения, по-прежнему остаются причины, препятствующие эффективному администрированию НДС, - наличие фирм-однодневок и существующая система регистрации налогоплательщиков.

10. В целях повышения поступления налога на добавленную стоимость, а также упрощения его администрирования налоговыми органами Счетная палата Российской Федерации поддерживает предложенные Минфином России и ФНС России изменения и дополнения в существующее законодательство, предусматривающие следующие дополнительные механизмы налогового контроля НДС, позволяющие пресечь случаи злоупотреблений при его уплате: введение специальной регистрации налогоплательщиков НДС; восстановление ранее действующего порядка принятия к вычету сумм НДС только оплаченных поставщикам и подрядчикам, отказ от банковской тайны в отношении налоговых органов и введение электронного документооборота между ФНС России и Банком России; введение системы контроля за вывозом товаров с таможенной территории Российской Федерации и возмещением НДС.

11. В рамках рассмотрения вопроса эффективности администрирования налога на добавленную стоимость возникла проблема определения налоговой базы для целей исчисления налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Организациями-налогоплательщиками указывается в счете-фактуре заниженная стоимость товаров, исходя из которой исчисляется сумма налога, уменьшенная на установленные налоговые вычеты. При этом налоговыми органами ввиду отсутствия информации о выявленных таможенными органами случаях занижения таможенной стоимости товаров не учитываются указанные факты.

Учитывая вышеизложенное, по мнению Счетной палаты Российской Федерации, необходимо организовать информационный обмен между ФТС России и ФНС России по выявленным случаям занижения таможенной стоимости.

12. В настоящее время нет однозначного ответа на вопрос, в каком порядке производится налогообложение НДС операций по передаче имущественных прав, вытекающих из совершения операций, не подлежащих налогообложению НДС, в частности, операций уступки прав требования по договору займа, по договору купли-продажи ценных бумаг и т. д.

Для урегулирования вопросов, связанных с налогообложением операций по передаче имущественных прав, необходимо уточнение редакции статьи 155 Налогового кодекса Российской Федерации.

Предложения

- 1.** Направить информационное письмо в Правительство Российской Федерации.
- 2.** Направить отчет и информацию об основных итогах контрольного мероприятия в Совет Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации.

**Аудитор Счетной палаты
Российской Федерации**

В. П. ГОРЕГЛЯД