

СПЕЦИАЛЬНЫЕ СЧЕТА НДС: ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ ДЛЯ ГОСУДАРСТВА И НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

НАЙДЕНКО А. Е.

кандидат экономических наук

ЧИЧКОВА В. Ю.

аспирант

Харьков

После принятия в декабре 2010 года Налогового кодекса Украины [1], в котором предусматривается применение механизма автоматического возмещения НДС, ведущими экономистами все больше высказывается мнение о необходимости введения в Украине специальных счетов НДС. Данный вопрос подымался в Украине ещё в 2004 году, когда Указом Президента Украины «Об отдельных текущих счетах взимания НДС и оборота средств налога» от 1 марта 2004 года №259/2004 [2] и в Постановлении Кабинета Министров Украины и Национального банка Украины «Некоторые вопросы, связанные со взиманием НДС» от 23 марта 2004 года №359 [3], согласно которым предполагалось введение специальных НДС-счетов с 1 апреля 2004 года. Но, после негативной реакции, которая последовала со стороны налогоплательщиков, президент Украины вынужден был отменить свой Указ, и вопрос о введении специальных счетов НДС был отложен на неопределённое время.

НДС-счета можно отнести к локальным инструментам сдерживающего характера, так как применение этих счетов сдерживает налогоплательщиков от уклонения от уплаты НДС. Идея НДС-счетов предполагает, что часть выручки, в виде НДС, будет направляться через специальные счета с ограниченным режимом использования, когда средства можно перечислять: на такие же специальные НДС-счета, при взаимных расчётах; в виде уплаты налоговых обязательств по НДС.

Исследованию проблем применения специальных счетов НДС уделяется значительное внимание, о чем свидетельствуют работы А. Амоши, В. Куксы, И. Трунина, В. Эпштейна и других. В этих работах большое внимание уделялось обоснованию целесообразности введения в Российской Федерации и Украине специальных счетов НДС. С учётом принятия Налогового кодекса Украины, этот вопрос снова становится актуальным и требует детального исследования.

Поэтому, целью данной статьи является исследование особенностей применения специальных счетов за рубежом и обоснование на этой основе преимуществ и недостатков НДС-счетов для государства и налогоплательщиков.

Первой страной, которая решила ввести НДС-счета, была Болгария. В конце 90-х гг. Болгария столкнулась с проблемой – снижением поступлений НДС и резким ростом объемов неправомерного возмещения. Для улучшения ситуации был введен принцип ответственности третьих лиц при принятии решений о предоставлении права на возмещение НДС, т. е. при несоблюдении обязательств по НДС перед бюджетом, например, поставщиком налогоплательщику могло быть отказано в возмещении его доли НДС. Данный шаг привел к массовому уклонению от уплаты налога. Введение НДС-счетов в Болгарии было инициировано самими налогоплательщиками, не имевшими возможности контролировать обязательства поставщиков перед бюджетом или уклоняться от уплаты налога.

Система обязательных НДС-счетов в Болгарии была введена с 1 января 2003 года.

Следует отметить, что болгарской системе взимания НДС были характерны следующие особенности, повлиявшие на результаты проведения эксперимента [5]:

- на момент введения НДС-счетов в стране уже действовала электронная система предоставления отчетности в налоговые органы, что снизило административные издержки налогоплательщиков;
- вместе с введением НДС-счетов был снижен нижний порог выручки от реализации, необходимый для обязательной регистрации плательщиков НДС, что автоматически привело к увеличению их количества на 14,5%;
- одновременно с реформой НДС был принят комплекс законодательных мер, направленных на улучшение администрирования налогов и сборов при импорте, что повлекло за собой повышение эффективности работы таможенных органов;
- в банковском секторе страны функционирует не более 20 банков, что существенно облегчило задачу мониторинга легитимности использования средств на НДС-счетах со стороны Центробанка.

Главное преимущество НДС-счетов – это прозрачность учета сумм НДС. Так, в Болгарии использование НДС-счетов было обязательным условием получения налоговых вычетов. Благодаря этому у средних налогоплательщиков при сохранении динамики оборотов отмечается рост платежей по НДС и уменьшение сумм, предъявляемых к возмещению. А для крупных налогоплательщиков характерен как рост поступлений налога, так и увеличение сумм к возмещению.

Эта система должна обеспечить своевременное и в полном объеме поступление НДС в бюджет, что,

в свою очередь должно возмещать суммы НДС в автоматическом режиме в короткий срок.

Система НДС-счетов делает практически невозможным уклонение от уплаты НДС. Данный способ позволяет государству за счёт детинизации экономики привлекать значительные налоговые поступления при общем снижении налогового давления на налогоплательщиков, что существенно должно улучшить возможности экономического развития как налогоплательщика, так и государства [8].

Что до стоимости внедрения системы, то, как показывает опыт Болгарии, она минимальна и для налогоплательщиков, и для государства. Основные расходы потребовались для получения и обработки дополнительной информации об открытии счетов.

Разумеется, система НДС-счетов имеет и недостатки. Налогоплательщикам сначала приходится перечислять деньги в бюджет (остатки на НДС-счете) и лишь затем они могут получить их назад в качестве возмещения.

Другой серьезный недостаток этой системы связан с разделением денежных потоков. Проблемы возникают, если значительное место в работе предприятия занимают наличные или неденежные расчеты. В таких случаях им приходится постоянно пополнять НДС-счет со своего расчетного счета.

Негативной стороной НДС-счетов является отвлечение оборотных средств предприятий, которыми будут наполнены НДС-счета. Кроме того, введение контроля за обращением средств на НДС-счетах со стороны налоговых органов может привести к тому, что теневой сектор экономики, станет еще более теневым. Часть бизнеса, оставшаяся легальной или вышедшая из тени, вынуждена будет повысить цены, поскольку увеличение расходов на открытие и администрирование НДС-счетов, наполнение их средствами, ведение дополнительного учета бизнес переведет на потребителя [4].

НДС-счета в Украине могут столкнуться также с проблемой законодательной неурегулированности их функционирования. Банки на сегодня часто не информируют даже об открытии текущих счетов, не говоря уже о НДС-счетах, а тем более о движении средств по ним. Также необходимо определить будущий статус НДС-счетов: будут они добровольными или обязательными. НДС-счета на первом этапе должны сделать добровольными. А заставят проводить расчеты через них можно за счёт сравнительно беспрепятственного получения бюджетного возмещения НДС.

Введение НДС-счетов потребует и изменений в механизме исчисления НДС. В Болгарии, например, с введением НДС-счетов избрали кассовый метод исчисления НДС, при котором кассовый остаток на этих счетах, полученный по результатам отчетного месяца, подлежал уплате в бюджет. Если у плательщика НДС возникали излишние средства на НДС-счете, то они могли возвращаться на текущий счет плательщика лишь в специальном установленном порядке: избыточные средства сначала перечислялись в бюджет, вследствие чего возникала переплата по НДС, затем налоговые органы проводили документальную проверку достоверности фактов воз-

никновения переплаты, а уже потом бюджет возвращал излишне уплаченные средства НДС на текущий счет плательщика. Именно из-за неизбежности проведения документальной проверки в процедуре получения излишних средств с НДС-счета в Болгарии почти ни одно предприятие не воспользовалось этой процедурой [6].

Применении метода первого события при введении НДС-счетов не будет гарантировать обеспечение предприятий достаточными финансовыми ресурсами для погашения налоговых обязательств по НДС, поскольку вследствие неполных расчетов за поставленные товары (работы, услуги), использования бартерных (товарообменных) операций у плательщика НДС как не было, так и не будет достаточного объема средств для уплаты налога.

Реализация назревшей идеи введения НДС-счетов должна осуществляться в четко регламентированном правовом поле, когда и налогоплательщики, и банки, и налоговые органы, и бюджет будут играть по одним, законодательно установленным, правилам. Эти правила должны обеспечить не только своевременное и в полном объеме перечисление сумм НДС в бюджет, но и обратный поток – своевременное и в полном объеме бюджетное возмещение НДС на текущие счета налогоплательщиков. При условии соблюдения одинаковых правил игры с обеих сторон введение НДС-счетов можно только приветствовать.

На сегодняшний день не существует достаточно веских оснований утверждать, что применение НДС-счетов в Украине приведет к существенному увеличению доходов государственного бюджета. Более того, как отмечали эксперты Института экономики переходного периода (Москва), НДС-счета призваны эффективно бороться с минимизацией налоговых обязательств, прежде всего, в случае использования так называемых «фирм-однодневок» [7].

Введение НДС-счетов сопровождается значительными издержками, как для конкретного налогоплательщика, так и для общества в целом. Издержки для налогоплательщиков связаны, прежде всего, с отвлечением части оборотных средств, увеличением затрат на исполнение налогового законодательства. Для государства, введение НДС-счетов повлечет за собой прямые и косвенные издержки бюджета, связанные с администрированием новой системы. Издержки общества состоят, прежде всего, в увеличении потребительских цен и, как результат, снижении уровня потребления.

Правительству следует провести анализ возможных затрат на введение НДС-счетов, как это было сделано в Российской Федерации, где после длительных консультаций было принято решение отказаться от введения новой системы учета и уплаты НДС, а вместо этого с 1 января 2006 года были введены транзитные счета, основным предназначением которых станет учет денежных потоков при уплате НДС [7]. Таким образом, налоговые обязательства не замораживались на отдельных счетах, но, вместе с тем, налоговые органы получили дополнительный инструмент мониторинга теневых схем возмещения НДС.

Подытоживая, следует сказать, что введение специальных счетов НДС имеет как позитивные моменты,

так и негативные. Введение системы НДС-счетов является крайней мерой, издержки от реализации которой, могут существенно перевесить выгоды. Основной ресурс повышения эффективности НДС в Украине лежит в плоскости расширения налоговой базы, а также дальнейшего совершенствования механизма возмещения НДС, в частности, в сфере процедур регистрации налогоплательщиков, порядка контроля и мониторинга деятельности налогоплательщиков, информационного взаимодействия органов таможенной, налоговой службы и органов внутренних дел, повышения ответственности за неисполнение налогового законодательства. ■

ЛИТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Голос України. – 2010. – №229–230. – 4 грудня.
2. Указ Президента Украины «Об отдельных текущих счетах взимания НДС и оборота средств налога» от 1 марта 2004 года №259/2004 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.president.gov.ua>.

3. Постановление Кабинета Министров Украины и Национального банка Украины «Некоторые вопросы, связанные со взиманием НДС» от 23 марта 2004 года №359 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.kmu.gov.ua>.

4. **Амоша Е. А.** Проблемы возмещения НДС при экспорте продукции // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. Випуск 82. – 2004. – С. 34 – 43.

5. **Комаров В.** Комментарии эксперта: «НДС-счета – чисто славянский эксперимент» // Бухгалтерия. Налоги. Бизнес. – 2004. – №13. – С. 47 – 50.

6. **Кукса В.** Україна – не Росія. І не Болгарія, тож довгострокова перспектива запроваджуваних із 1 квітня поточних рахунків платників ПДВ залишається туманною // Зеркало недели. – 2004. – №12. – 27 марта.

7. **Трунин И. В.** Специальные НДС-счета в России: анализ возможных последствий // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2004. – №2. – С. 16 – 19.

8. **Эпштейн В. Б.** Способ проведения взаиморасчетов по НДС с открытием и использованием спец. счетов НДС // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ut.net.ua/art/166/0/3626>.