

**НЭМЭГДСЭН ӨРТГИЙН АЛБАН ТАТВАРЫН “ХУУРАМЧ ПАДААН”-НЫ  
ТУХАЙ ОЙЛГОЛТ, ГАДААДЫН ЗАРИМ ОРНЫ ТАТВАР ТӨЛӨХӨӨС  
ЗАЙЛСХИЙХ ГЭМТ ХЭРГИЙН ЭРХ ЗҮЙН ЗОХИЦУУЛАЛТ**  
(Харьцуулсан судалгаа)

*Ч.Онончимэг, Г.Билгээ, Д.Живгаагүнсэл,  
Г.Чулуун, Ц.Элбэгзаяа*

## **АГУУЛГА**

### **Оршил**

Нэг. Нэмэгдсэн өртгийн албан татварын падааны тухай ойлголт, падааны аргын давуу болон сул тал, “хуурамч падаан”-ны үр дагавар

- 1.1. НӨАТ-ыг тооцох хэлбэр, падааны аргын давуу болон сул тал:
- 1.2. Нэмэгдсэн өртгийн албан татвар /НӨАТ/-ын “хуурамч” падааны тухай ойлголт, эрүүгийн эрх зүйн ойлголт болох нь

Хоёр. Гадаадын зарим орны нөат-ын “хуурамч” падааны талаарх зохицуулалт, авч буй арга хэмжээ

- 2.1. Татвараас зайлсхийх, бултах гэмт хэргийн талаар зарим орны эрх зүйн зохицуулалт
- 2.2. НӨАТ-ын “хуурамч” падааны талаарх гадаадын зарим орны эрх зүйн зохицуулалт
  - Украин улс
  - Оросын Холбооны Улс
  - Шинэ Зеланд

## **ОРШИЛ**

### **Судалгааны зорилго**

Энэхүү судалгаанд Нэмэгдсэн өртгийн албан татварын падааны арга, түүний давуу болон сул тал, “хуурамч” падааны талаарх ойлголт, үр дагавар, түүнээс сэргийлэх арга зам болон гадаадын зарим орны НӨАТ-ын падаан ашиглан хий бичилт хийж, татвараас зайлсхийх гэмт хэргийн эрх зүйн зохицуулалтыг судлахыг зорилоо.

### **Судалгааны хамрах хүрээ**

Судалгааны явцад НӨАТ-ын “хуурамч” падааны талаарх онолын болон эрх зүйн ойлголт, тодорхойлолт гэж байдаггүй юм байна. Мөн түүвэрлэн авсан Серби, Косова, Монтенегро, Латви, Армени, ОХУ, Шинэ Зеланд, Украин улсуудын хувьд НӨАТ-ын “хуурамч падаан” гэх нэр томьёо, ойлголт байхгүй бөгөөд харин НӨАТ-аас зайлсхийх, түүнд оногдуулах хариуцлагын тухай ойлголт, эрх зүйн зохицуулалт байснаас ОХУ, Шинэ Зеланд, Украин улсуудын эрх зүйн зохицуулалтыг дэлгэрүүлэн авч үзлээ.

Жич: Захиалагчаас ирүүлсэн хүсэлт нь хугацааны хувьд маш богино /нэг өдөр/ байсан учир захиалгын даалгаварт тусгасан асуудлыг нарийвчлан судлах цаг хугацааны боломж хомс байсан.

**Нэг. НЭМЭГДСЭН ӨРТГИЙН АЛБАН ТАТВАРЫН ПАДААНЫ ТУХАЙ ОЙЛГОЛТ, ПАДААНЫ АРГЫН ДАВУУ БОЛОН СУЛ ТАЛ, “ХУУРАМЧ ПАДААН”-НЫ ҮР ДАГАВАР**

#### **1.1. НӨАТ-ыг тооцох хэлбэр, падааны аргын давуу болон сул тал**

Үйлдвэрлэл, үйлчилгээ эрхлэгч нь өөрийн худалдан авсан эд бараа, түүхий эд, материал, үйлчилгээндээ тодорхой хэмжээний нэмэлт өртөг шингээж шинэ бараа, үйлчилгээ бий

болгох буюу шинэ хэлбэрт оруулан борлуулдаг. Иймд бараа үйлчилгээний борлуулалтаас түүнийг бий болгохтой холбоотой гарсан худалдан авалт болох түүхий эд материал, тээврийн зардал, зар суртчилгааны зардлыг хасахад нэмэгдсэн өртөг (ажиллагсдад олгосон цалин хөлс болон ашиг) үлдэнэ. Эндээс үзэхэд:

Нэмэгдсэн өртөг = Цалин хөлс + Ашиг = Борлуулалт - Худалдан авалт

Нэмэгдсэн өртөгт татвар ногдуулах үүднээс энэ тэнцэтгэлийн талуудыг татварын (t) хувь хэмжээгээр үржүүлбэл:

- 1) t (цалин хөлс + ашиг) шууд нэмэх арга буюу бүртгэлийн арга
- 2) t(цалин хөлс) + t(ашиг) шууд бус нэмэх арга (нэмэгдсэн өртөг нь тодорхойлогдохгүй боловч түүнийг бүрдүүлэгч хэсгүүдэд ногдох татвар нь тодорхойлогдоно)
- 3) t (борлуулалт-худалдан авалт) шууд хасалтын арга
- 4) t (борлуулалт) - t (худалдан авалт) **шууд бус хасалтын арга буюу падааны арга** гэсэн 4 төрлийн арга гарна.

**Падааны арга** гэгдэх энэ аргыг өргөн хэрэглэж байгаагийн гол давуу тал нь:

*Нэгд*, Гүйлгээ болгонд татвар ногдуулах боломж олгодгоороо бусад аргуудаасаа давуу талтай бөгөөд падаан нь татварын ногдуулалт, төлөлтөд хяналт тавих гол хэрэгсэл болж өгдөг.

*Хоёрт*, НӨАТ-ын хяналт шалгалт хийх ажлыг хөнгөвчилнө. Энэ аргад үндэслэн татвар төлөгчдийн төсөвт төлөх татвар болон хасалтын хэмжээг харилцагч этгээдүүдээр нь дамжуулан нотлох боломж олгоно.

*Гуравт*, Эхний хоёр арга нь татвар төлөгчийн үйл ажиллагааны ашгийг тодорхойлсны үндсэн дээр НӨАТ-ыг тодорхойлох боломжтой байдгаас нэлээд түвэгтэй аргад тооцогддог.

*Дөрөвт*, Дээрх 3 арга нь хамгийн хялбар арга мэт боловч татвар төлөгчийн борлуулалт, худалдан авалт байнга тогтмол бус байдгаас сар бүр өөрийн нэмэгдсэн өртгийг тооцох нь нэлээд бэрхшээлтэйд тооцогддог, мөн зөвхөн НӨАТ-ын нэг хувь хэмжээтэй үед хэрэглэх боломжтойгоос өөрийн учир дутагдалтайд тооцогддог байна.

НӨАТ-ыг үйлдвэрлэл үйлчилгээний бүх түвшинд зэрэг нэвтрүүлэхгүй бол татвараас зугтах боломж үүсгэхээс гадна татвар төлөгчдийн дунд тэгш бус байдал үүсгэдэг хөнөөлтэй байдаг.

НӨАТ анх нэвтрүүлж буй орнууд шат шатаар ээлж дараалалтай нэвтрүүлсэн туршлагууд байдаг ч НӨАТ нэвтрүүлсэн орнуудыг авч үзэхэд өнөөгийн байдлаар ихэнх нь жижиглэнгийн худалдааг хамруулсан төгс суурь бүхий НӨАТ-тай байна.

Иймээс (4) шууд бус хасалтын арга буюу падааны арга нь хамгийн тохиромжтой хамгийн их түгээмэл аргад тооцогддог. Тэг хувь хэмжээ болон чөлөөлөлтийн үед ч падаан нь голлох үүрэг гүйцэтгэх ба орлогын албан татварыг тодорхойлоход ч мөн ашиглагдана. Харин Япон улс жижиг бизнес эрхлэгчдэд (3) аргыг хэрэглэхийг зөвшөөрдөг байна.

Үүнээс гадна НӨАТ нэвтрүүлж байгаа улс орнууд энэ татварыг зөвхөн үйлдвэрлэгчдийн түвшинд нэвтрүүлэх үү эсвэл бөөний худалдаа, жижиглэнгийн худалдаа хүртэл өргөн суурьтайгаар нэвтрүүлэх үү гэдгийг шийдэх шаардлагатай болдог. Бусад орнуудын туршлагаас үзэхэд Кени улс зөвхөн үйлдвэрлэгч, импортын түвшинд, Марокко, Перу үйлдвэрлэгч, импорт, бөөний худалдааны түвшинд НӨАТ-ыг нэвтрүүлж эхэлсэн боловч цаашид татварын суурийг өргөсгөн жижиглэнгийн худалдааг хамруулах зайлшгүй шаардлага тавигдаж байжээ.

НӨАТ анх нэвтрүүлж буй орнууд бараа ажил үйлчилгээний (GST) үнэд НӨАТ-ыг оруулж сурталчлах (VAT inclusive or exclusive) эсэхийг мөн тодорхойлдог. Тухайлбал Финланд, Швед зэрэг орнууд бараа ажил үйлчилгээний үнэнд НӨАТ-ыг оруулан тооцож сурталчлах ба бусад НӨАТ-тай орнуудад бараа ажил үйлчилгээний үнэ болон НӨАТ-ыг тусад нь харуулж борлуулдаг.

НӨАТ буюу падааны аргад үндэслэсэн НӨАТ нь нийт татварын тогтолцоонд хяналтын үүрэг гүйцэтгэдэг давуу талтай бөгөөд 20-р зууны хамгийн шилдэг “мөнгөний машин” гэж нэрлэгдэх болжээ. Тиймээс НӨАТ-ыг дэлхийн улс орнууд түгээмэл нэвтрүүлсээр байна.

**НӨАТ-ын падаан** нь татварын механизмыг бүрэн ажиллуулах үндсэн хэрэгсэл нь болдог. Энэ нь татвар төлөгчийн хувьд бараа ажил, үйлчилгээг НӨАТ-тай борлуулсан, худалдан авсан баримт болж тайлан гаргахад гол үүрэгтэй байхад татварын албаны хувьд татварын шалгалт хийх, илүү төлөлтийг буцаан олгох, цаашилбал аливаа маргааныг шийдвэрлэхэд нотлох баримт болж өгдөг. НӨАТ-ын падаан нь:

- Борлуулагчийн нэр хаяг
- НӨАТ төлөгчийн дугаар
- НӨАТ-ын падааны дугаар
- Падаан олгосон огноо
- Бараа ажил үйлчилгээний нэр төрөл, тоо хэмжээ, үнэ
- НӨАТ-ын хувь хэмжээ
- Ногдуулсан НӨАТ
- НӨАТ-тай бүгд үнэ
- Худалдан авагчийн нэр, татвар төлөгчийн дугаарыг үзүүлсэн нягтлан бодох бүртгэлийн анхан шатны баримт юм.

Гадаадын ихэнх улс орнуудад НӨАТ-ын падааныг 2 хувь үйлдэж борлуулагч, худалдан авагч талуудад нэг нэг хувь үлдээдэг боловч зарим улс орнуудад 3-4 хувь ч үйлддэг байна. *Тухайлбал*, Чилид 3 хувь үйлдэж борлуулагч нь өөрт үлдэх 2 хувийн 1-ийг нь татварын албанд хүргүүлж татварын хяналт шалгалтад ашигладаг байв. Энэ тохиолдолд НӨАТ төлөгчөөр бүртгэгдсэн этгээдүүдийн бүх борлуулалт буюу бүх падаан татварын албанд бүртгэгддэг байв.

БНСУ-д 4 хувь үйлдэж борлуулагч, худалдан авагч талуудын харилцагч татварын албууд нэг нэг хувийг нь авч компьютерт оруулан харилцан тулгах замаар ашиглаж байв. Энэ нь асар их зардалтай ажил байсан хэдий ч НӨАТ нэвтрүүлсэн эхний жилүүдэд хяналтын маш хүчтэй механизм болж чадсан байна.

Манай улсын хувьд НӨАТ-ыг нэвтрүүлэхдээ падааныг 3 хувь үйлдэж, 3 дахь хувийг худалдан авагч тал нь НӨАТ-ын хасалт хийлгэх баримт болгон татварын албанд тайлангийн хамт хүргүүлж байсан.

Харин 2012 оны 05 сарын 01-ны өдрөөс эхлэн 2 хувь үйлдэж, худалдагч болон худалдан авагч талууд нэг, нэг хувийг авч, НӨАТ-ын тайланд цахим хэлбэрээр хүргүүлдэг болсон. Энэ тохиолдолд татварын албанаас НӨАТ төлөгч талын хуулийн этгээдийн регистрийн дугаараар тулган, хяналт шалгалтыг хийж байна. Энэ нь нэг талаасаа татварын албаны хяналт шалгалтыг сайжруулах, НӨАТ-ын “хуурамч” падааныг ашиглах арга замыг хааж байгаа хэдий ч өнөөгийн манай улсын хувьд цахим хэлбэрээр тайланг өгөх, авах нь бүрэн төгс болоогүйгээс “хуурамч” падааныг ашиглах явдал байсаар байна.

Улс орнуудын туршлагаас үзэхэд гаалийн бүрдүүлэлтийн баримт, татварын албанд бүртгэлтэй кассын машины талон, цахилгаан дулаан, хий, харилцаа холбоо, усан хангамж зэрэг нийтлэг үйлчилгээ үзүүлдэг компаниудын зөвшөөрөгдсөн нэхэмжлэл, баримтыг НӨАТ-ын падаантай адилтган үздэг байна.

Ийнхүү падаан нь зөвхөн НӨАТ-ын биш харин нийт татварын ногдуулалт, нягтлан бодох бүртгэл хөтлөлтөд чухал нөлөөтэй хэрэгслийн хувьд түүнийг хуурамчаар үйлдэх, тоо цифрийг нь засаж будлиантуулах явдал цөөнгүй гардаг байна. Иймээс ч “НӨАТ-ын хуулийн хэрэгжилтэд хяналт тавья гэвэл падааныг хяна” гэдэг үзэл нийтлэг болж байна.

## **1.2. Нэмэгдсэн өртгийн албан татвар (НӨАТ)-ын “хуурамч” падааны тухай ойлголт, эрүүгийн эрх зүйн ойлголт болох нь**

Монгол Улсын “Нэмэгдсэн өртгийн албан татварын тухай”<sup>9</sup> хуулийн 4.1.3.-т «нэгдсэн дугаар бүхий нэмэгдсэн өртгийн албан татварын падаан» гэж борлуулсан бараа, гүйцэтгэсэн ажил, үзүүлсэн үйлчилгээний нэр төрөл, тоо хэмжээ, тэдгээрийн нэгжийн болон нийт үнэ, түүнчлэн нэмэгдсэн өртгийн албан татварын хэмжээг тусгасан, татварын албанаас олгосон нэгдсэн дугаар бүхий нягтлан бодох бүртгэлийн анхан шатны баримт бичиг гэж тодорхойлсон байна.

Падаан нь НӨАТ төлөгчөөр бүртгэгдсэн этгээдийн төсөвт төлөх болон бэлтгэн нийлүүлэгчид төлсөн НӨАТ-ын хасалтыг тодорхойлж, тайлан гаргах үндэслэл болно.

*Сангийн сайд, Үндэсний статистикийн хорооны даргын хамтарсан 2012 оны 82/51 тоот тушаалын хавсралтаар “НӨАТ-ын падааныг хэрэглэх заавар”-ыг батлан 2012 оны 05 сарын 01-ний өдрөөс эхлэн мөрдөж эхлээд байна.*

Манай улсын татварын тогтолцоонд НӨАТ-ын хуурамч падаан ашигласан тохиолдолд хуулиар нарийвчлан зохицуулаагүй бөгөөд НӨАТ, ААНОАТ хуулиудаар торгууль, алданги төлүүлэх хариуцлага хүлээлгэхээс гадна нь энэхүү үйлдэлд эрүүгийн хариуцлага хүлээлгэхэд Эрүүгийн хуулийн 166 дугаар зүйл “Татвар төлөхөөс зайлсхийх”-ээр зүйлчилдэг байна.

НӨАТ-аас зайлсхийх дараах аргуудыг ангилан үзвэл:

### **А. Хуурамч падаан ашиглах**

Хуурамч падаан, гаалийн мэдүүлэг ашиглаж хасалт хийлгэх, илүү төлөлт үүсгэх явдал хамгийн түгээмэл байдаг. Мөн падаан дах үзүүлэлтүүдийг хуурамчаар үйлдэх, засаж өөрчлөх явдал ч байдаг. Иймээс татварын албанаас нэгдсэн сери, дугаар бүхий падаан гаргаж татвар төлөгчдөд олгон хяналт тавьдаг. Монгол улсад 2002 оноос эхлэн тусгай дугаар бүхий НӨАТ-ыг нэвтрүүлэн ашиглаж байна. Өмнөх тайлангийн хугацаанд хамаарах падааныг тайландаа нөхөн оруулах явдал мөн багагүй байдаг.

### **Б. Борлуулалтаа дутуу тусгах**

Борлуулалтаа бүртгэлд бүрэн тусгалгүйгээр татвараас зайлсхийдэг. Энэ нь зөвхөн НӨАТ бус мөн орлогын болон бусад татвараас зайлсхийх боломж олгодгоороо аюултай. Үүний зэрэгцээ төлөх татварын хугацааг сунгах үүднээс борлуулалтын орлогын хугацааг хойшлуулж тусгах, худалдан авалтын хугацааг түрүүлж тооцох явдал ч элбэг байдаг. Мөн бэлэн мөнгөөр НӨАТ-гүй худалдан авсан бараагаа НӨАТ-тай үнээр борлуулж, бүртгэлд тусгалгүйгээр татвар нэрээр илүү орлого олох тохиолдол ч байдаг.

### **В. НӨАТ төлөгчөөр бүртгүүлэхгүй байх**

НӨАТ төлөгчөөр бүртгүүлэлгүйгээр татвараас зайлсхийх явдал түгээмэл байдаг. Энэ үйлдэлтэй тэмцэх үүднээс татварын хууль тогтоомжид хариуцлагын маш тодорхой заалт оруулдаг. Мөн хуулийн дагуу татвар төлөгчөөр бүртгүүлэх ёсгүй этгээд татвар төлөгчөөр бүртгүүлж, худалдан авалтын НӨАТ-ыг хасаж тооцох замаар татварын орлого завших тохиолдолд ч цөөнгүй байдаг. Энд анхаарах хамгийн гол зүйл бол хувиараа хөдөлмөр эрхлэгч иргэдийг татвар төлөгчөөр бүртгэх асуудлыг маш сайн зохион байгуулах ёстой.

<sup>9</sup><http://www.mta.mn/document/show/id/256>

***Г. Татвар ногдуулах үнэлгээг өөрчлөх***

Харилцан хамаарал бүхий этгээдүүд бараа үйлчилгээнийхээ үнийг өсгөх буюу бууруулах замаар төсөвт төлөх татварын хувь хэмжээгээ бууруулах, буцаан олголтын хэмжээгээ ихэсгэх хандлага тохиолддог. Энэ аргаар мөн орлогын албан татвараа бууруулах ч боломж гарахыг үгүйсгэхгүй.

***Д. Хугацаанд нь татвар төлөхгүй байх***

Татварыг зохих хугацаанд нь төсөвт шилжүүлэлгүй завших явдал мөн түгээмэл байдаг. Мөнгөний үнэ цэнэ байнга өөрчлөгдөж байдгаас авч үзэхэд энэ нь маш хор уршигтай.

***Е. Хасалтыг зохиомлоор нэмэгдүүлэх***

НӨАТ-гүй худалдан авсан бараа ажил үйлчилгээнд хуурамч падаан үйлдэж хасалт хийлгэх, хуулиар хасалт хийхийг зөвшөөрдөггүй бараа ажил үйлчилгээний НӨАТ-ыг хасаж тооцуулах нь элбэг байдаг.

***Ё. Хууль тогтоомжийг хорттойгоор ашиглах***

Үүний нэг томоохон илрэл нь чөлөөлөгдөхөөр заагдсан бараа ажил үйлчилгээнд хамрагдах эрмэлзэл юм. Тухайлбал. Татварын хууль тогтоомжид “эрүүл мэндийн үйлчилгээ”-г татвараас чөлөөлөхөөр заасан байхад эмнэлгийн эмчилгээ оношилгооноос гадна, эм, эмнэлгийн тоног төхөөрөмжийн худалдаа, завсар үйлчилгээ, түрээс, эрүүл мэндийн зөвлөгөө, рашаан сувилал, амралтын газрууд, эм, зүү тариурын үйлдвэрлэл, биеийн тамирын секц дугуйлан, бялдаржуулах төв, иллэг массаж, бясалгал, цагаан хоолны сувилал гэх мэт маш өргөн хүрээг хамрах болно. Иймээс хууль тогтоомжоор буюу эсвэл эрх бүхий байгууллагаас маш тодорхой зааг ялгааг тогтоож өгөх шаардлагатай.

***Хүлээлгэх хариуцлага***

Татварын болон бусад хууль тогтоомжийн тогтолцооноос шалтгаалан татвар төлөгчдөд хүлээлгэх хариуцлагын хэлбэр нь олон янз байдаг. Тэдгээрийг ерөнхийд захиргааны болон эрүүгийн гэж ангилж болох ба мөнгөн торгуулиас эхлэн баривчлан хорих хүртэл шийтгэл оногдуулдаг байна. НӨАТ-ын хувьд хууль зөрчсөн дараах тохиолдлуудад хуулийн хариуцлага ногдуулахаар заасан байдаг.

- Хууль тогтоомжийн дагуу НӨАТ төлөгчөөр бүртгүүлэхгүй байх;
- НӨАТ падаан олгоогүй болон олгохоос татгалзсан;
- Зохих шаардлагын дагуу бүртгэл хөтлөөгүй байх;
- Эрх бүхий байгууллагад шаардлагатай мэдээлэл өгөхөөс татгалзах;
- Тайланг хугацаанд ирүүлэхгүй байх;
- Татварыг хугацаанд төлөөгүй байх;
- Хуурамч падаан үйлдэх, авах, засварлах;
- Тайланг санаатайгаар будлиантуулах, тооцооллыг буруу үйлдэх;
- НӨАТ төлөгчөөр бүртгүүлээгүй этгээд НӨАТ нэхэмжлэх;
- Хуурамч баримт бүрдүүлэн буцаан олголт авах, илүү төлөлтөө бусад татварын өрөнд суутгуулах гэх мэт.

**Хоёр. ГАДААДЫН ЗАРИМ ОРНЫ НӨАТ-ЫН “ХУУРАМЧ” ПАДААНЫ ТАЛААРХ ЗОХИЦУУЛАЛТ, АВЧ БУЙ АРГА ХЭМЖЭЭ*****2.1. Татвараас зайлсхийх, бултах гэмт хэргийн талаар зарим орны эрх зүйн зохицуулалт***

Дэлхийн жишигт татвар төлөхөөс зайлсхийх нь татварын эрх зүйн зөрчлийн хамгийн дэлгэрсэн төрөл мөн. Тэдгээр улс орнуудын хууль хэрэглэх практикаас үзэхэд “татвар төлөхөөс зайлсхийх” болон татвараас “бултах” гэсэн хоёр ойлголтыг ангилан авч үздэг байна.

*Татвар төлөхөөс зайлсхийх нь*: татварын байгууллагад орлогын тухай мэдээлэл гаргаж өгөхгүй байх; бодит орлогоо нуун дарагдуулахын тулд хуурамч баримт бичиг, падаан ашиглах, татварын хөнгөлөлтийг хууль бусаар эдлэх; цаг хугацаанд нь төлөхгүй байх болон татвар төлөх, тооцоход шаардлагатай баримт бичгийг хугацаанд нь гаргаж өгөхгүй байх гэх зэргээр илэрнэ.

Мөн түүнчлэн орлого болон татвар ногдох бусад зүйл зэрэг объектын үнийг бууруулах, борлуулалдсан бүтээгдэхүүний өөрийн өртгийг зориуд өсөн нэмэгдүүлэх, баримт бичгийг устгах, өөр өөр банкинд тооцооны хэд хэдэн данс нээж “давхар данс” хөтлөх замаар татвараас зайлсхийх, эд хөрөнгийг түрээслэх замаар нуун далдлах зэрэг нь татвараас зайлсхийх, орлогоо нуун дарагдуулах үндсэн арга болж байна.

*Татвараас “бултах” гэсэн ойлголт нь* татварыг тойрох зөвшөөрөгдсөн, хууль ёсны оролдлого хийх, “татварын төлөвлөгөө” гэгчийг ашиглан татварын дарамтыг багасгах (хөнгөрүүлэх) байдлаар илрэх байдлаар татвар төлөхөөс зайлсхийхээс ялгаатай.

Дэлхийн ихэнх улсын хувьд нуун дарагдуулсан орлого нь их бага хэмжээндээ бус, харин үйлдэлд нь хариуцлага хүлээлгэж, зайлсхийсэн, нуун дарагдуулсан орлогын тодорхой хувиар торгох ял түлхүү хэрэглэж байна.

Улс орнуудын хувьд татвар төлөгчдийн хууль зөрчсөн зан үйлтэй тэмцэх чиг хандлага төсөөтэй боловч татварын гэмт хэрэг болон татварын зөрчилд хүлээлгэх хариуцлага тухайлбал, түүний зэрэглэл, санкц, процедур ялгаатай байна.

Япон улсад татвараас зайлсхийх гэмт хэрэгт хүлээлгэх хариуцлагыг “эрүү-захиргааны хууль тогтоомж” хэмээн нэрлэгдэх, тухайлбал, 1959 оны Төрөөс татвар хураах тухай хууль (187 зүйлээс эхлэн), 1947 оны Орлогын албан татварын тухай хууль (69 дүгээр зүйлээс эхлэн), 1947 оны Хуулийн этгээдийн албан татварын тухай хууль (48 дугаар зүйлээс эхлэн) гэх мэт олон тооны эрх зүйн актаар ногдуулж байна<sup>10</sup>.

ХБНГУ-ын хувьд 1977 оны татварын тухай хуулийн 8.1 дэх хэсэгт эрүүгийн эх зүйн материаллаг хэм хэмжээ, 8.3 дахь хэсэгт татварын гэмт хэргийн эрүүгийн хэргийн процессын асуудлыг зохицуулж байна. Хэдийгээр татварын гэмт хэргийн бүрэлдэхүүн татварын тухай хуулиар зохицуулсан боловч, Герман Улсын Эрүүгийн хууль (1987 оны нэмэлт өөрчлөлт) нь татварын эрх зүйн тогтолцоонд хамаарах хэд хэдэн хэм хэмжээг агуулна. Нэгдүгээрт, татвар, хуримтлал болон бусад төлбөрийн хэр хэмжээг хэтрүүлсэн албан тушаалтанд хүлээлгэх хариуцлагын тухай (§353 “хууль бус хураамж авах буюу төлбөрийг багасгах), хоёрдугаарт, татварын нууцлалыг зөрчих (Германы ЭХ-ийн §355); гуравдугаарт, төлбөрийн түүний дотор, гаалийн татвар болон гаалийн байгууллагаас хураах бусад татварын баримтыг хуурамчаар үйлдэх, бэлтгэх (Германы ЭХ-ийн §148, 149) зэргийг дурдаж болно.

## **2.2. НӨАТ-ын “хуурамч” падааны талаарх гадаадын зарим орны эрх зүйн зохицуулалт**

### **• Украин Улс**

Нэмэгдсэн өртгийн албан татварын падаан нь борлуулсан бараа, гүйцэтгэсэн ажил, үзүүлсэн үйлчилгээний нэр төрөл, тоо хэмжээ, тэдгээрийн нэгжийн болон нийт үнэ, түүнчлэн нэмэгдсэн өртгийн албан татварын хэмжээг тусгасан, нэгдсэн дугаар бүхий нягтлан бодох бүртгэлийн анхан шатны баримт бичиг байдаг. Падаан нь нэмэгдсэн өртгийн албан татвар төлөгчийн төсөвт төлөх болон бэлтгэн нийлүүлэгчид төлсөн нэмэгдсэн өртгийн албан татварын хасалтыг тодорхойлж, тайлан гаргах үндэслэл болдог.

<sup>10</sup>Нака Ёсикацу. Кэйхо сорон. (Общая часть уголовного права). - Токио, 1972. С. 3.

НӨАТ-ын падааныг Украйнд болон орос хэлтэй улс орнуудад өөр өөрөөр нэрлэх нь бий ч их төлөв татварын падаан (налоговая накладная, НН) гэдэг байна. Украйнд Татварын падааны нэгдсэн бүртгэлийн систем үйлчилдэг. Ингэж зохицуулах тухай Украйны Засгийн газрын 2010.12.29-ний өдрийн 1246 дугаар тогтоол гарсан ба 2011.01.13 ны өдрөөс эхлэн дагаж мөрджээ.

Украйны Татварын кодексийн 14.1.60. зүйлд татварын падааны нэгдсэн Реестрийг Татварын ерөнхий газар цахим хэлбэрээр хөтөлнө; гэж заасан байна. Падааны нэгдсэн бүртгэлийн дэг процедурыг татварын кодексийн холбогдох заалтууд, Засгийн газрын тогтоолын агуулга, татварын ерөнхий газрын холбогдох шийдвэрүүдээр зохицуулдаг. Нэг татварын падаанд туссан НӨАТ-ын татварын хэмжээ 10.000 гривень (грн.)-ээс их байвал тухайн Татварын падааны заавал бүртгүүлнэ. Энд дурдсан НӨАТ-ын татварын нэг падаанд туссан [заавал бүртгүүлэх] хэмжээ [өмнө нь] нь 10 дахин их буюу 100.000 грн. байжээ.

Украйнд татварын падааныг бүртгүүлэхгүй байх нь ашиггүй, боломжгүй байхаар зохицуулагдсан тул падааны нэгдсэн реестрийн үйл ажиллагааны журамд “тэгвэл бүртгэхгүй, ингэвэл бүртгэхгүй” гэсэн олон болзолт заалтууд олон туссан байна. Энэ нь харилцагч талаа хариуцлагатай болгох, бүртгэлийн нэгдсэн системээ анхнаас нь нарийн зөв төлөвшүүлэх, аливаа алдаатай бүртгэлийг хаасан шинжтэй харагдаж байна.

Татварын хууль тогтоомжид зааснаар НӨАТ төлөгч нь татварын падаанаа 15 хоногийн дотор<sup>11</sup> нэгдсэн бүртгэлд оруулна. Татварын падааныг “үнэн биш үзүүлэлтээр” нэгдсэн реестрт нэгэнт бүртгүүлсэн тохиолдолд түүнийг өөрчлөх зайлуулах боломж бараг үгүй. Хуулиар тогтоосон 15 хоногийн дотор “буруу” үзүүлэлтээ “эргэж харах” зарим боломж байдаг гэж ойлгогдохуйц албан бус тайлбар таарч байсан ч, ингэх тухай заалт Украйны татварын кодекс-т байхгүй. Украйнд, үнэнд үл нийцэх үзүүлэлтээр бүртгүүлсэн татварын падааныг, зарим мэдээнд “ложная налоговая накладная” гэсэн байна.

НӨАТ-ын падаан Нэгдсэн бүртгэлийн реестрт бүртгэгдсэн эсэхийг лавлаж болно. Лавлагаа яаж явагдах тухай Украйны Засгийн газрын 2010 оны №1246 тогтоолын §13.17 -д заасан. Худалдан авагч тал лавлагаа авах хүсэлтээ Татварын албанд гаргана, хариуг 2 өдрийн дотор багтааж өгнө.

“НӨАТ-аас зайлсхийхийн тулд худалдааг олон жижиг хэсэг болгон хуваах, Нэгдсэн реестрт бүртгүүлэхгүй байх боломжийг шууд хаасан эрх зүйн зохицуулалт Украйны татварын багц хуульд байхгүй” гэж заасан. Харин Украйны Санхүүгийн тайлан тооцоо, нягтлан бодох бүртгэлийн тухай хууль (1999, 996-XIV)-д, хэсэгчлэн хуваах үйлдлийг буруушаасан заалттай. Энэ мэт зөрчил гаргуулахгүйн төлөө Украйны татварын байгууллагууд анхаарч “учир шалтгааныг тухай бүр тодруулж” ажилладаг.

НӨАТ-ын падааныг нэгдсэн реестрт бүртгүүлээгүйн төлөө (худалдаа хийгч талд) хариуцлага ногдуулах тухай зүйл заалт Украйны Захиргааны хариуцлагын тухай хууль (статья 163-1)-д бий. Энэ тохиолдолд худалдан авагч тал, нийлүүлэгч талтайгаа заргалдахгүй бол “буцаан олголт” авах эрхгүй. НӨАТ-ын падааны бичилт нэгдсэн бүртгэлийн системийн мэдээллийн зөрөө сар сарын тайлангаар илрэх бололцоотой. Зөрчлийг журмын дагуу шалгадаг, татварын хууль тогтоомжийн дагуу НӨАТ төлөгч талд албан бичиг явуулж асууна, асуултад үндэслэл бүхий тайлбар өгч чадаагүй тохиолдолд явуулын төлөвлөгөөт бус хяналт оруулна. Украйн Улсын Татварын ерөнхий газар [ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ]-ын даргын 2012.02.16.-ны өдрийн №127 тушаалд энэ тухай зарим зохицуулалт бий.

<sup>11</sup>Пункт 201.10 Налогового кодекса предоставляет плательщику НДС право зарегистрировать налоговую накладную в Едином реестре в течение 15 календарных дней, следующих за днем ее выписки.



НӨАТ-ын падаантай холбоотой хэрэг зөрчил, ял шийтгэл (ОХУ-ын жишээн дээр) ОХУ-ын Краснодарын хязгаарт “Юг-Торг” фирмийн Ерөнхий нягтлан бодогч эмэгтэй [...] онц их хэмжээний хохирол учруулсан зохион байгуулалтай гэмт хэрэгт холбогдож шалгагдаад, НӨАТ-ын татварын хуурамч баримт үйлдэх замаар улсад 313 сая рублийн хохирол учруулсан нь тогтоогдож ОХУ-ын Эрүүгийн хуулийн холбогдох зүйл заалт (ч. 4, статья 159, ч. 3, ст. 159) -ын дагуу, Краснодарын районы шүүхээс 4 жилийн ял (жирийн дэглэм) шийтгүүлсэн тухай харьяалах Прокурорын газрын хэвлэлийн алба мэдээлжээ. [<http://www.audit-it.ru/news/account/735499.html>, 2014.5.28]

Украинд ч тэр, ОХУ-д ч тэр НӨАТ-ын падаан баримт ашиглах замаар хийгдсэн гэмт хэргийг “падааны ...” гэсэн явцуу утгаар биш, татварын гэмт хэрэг гэсэн өргөн агуулгаар нь авч үздэг. НӨАТ-ын падааны бүртгэлийн системийг боловсронгуй болгож чадваас “хуурамч падаан” гэсэн ойлголт хэрэглэгдэхгүй байх бололцоотой юм.

### • Оросын Холбооны Улс

НӨАТ-ын падаантай холбоотой харилцааг ОХУ-ын Татварын тухай хуулийн 169-р зүйлээр<sup>12</sup> зохицуулах ба НӨАТ-ын падаан нь худалдагчийн борлуулсан бараа (ажил, үйлчилгээ), эд хөрөнгийн эрхийг худалдан авагчийн хүлээн авах тухай үндсэн баримт бичиг юм.

Падаан нь хэвлэмэл болон цахим байдлаар байна. НӨАТ-ын хэвлэмэл падааны маягт болон бусад баримтын маягтыг ОХУ-ын Засгийн газрын 2011 оны 1137 тоот тогтоолоо<sup>13</sup> *Нэмэгдсэн өртгийн албан татварыг тооцоолоход ашиглах баримт бичгүүдийн маягт, тэдгээрийг бөглөх журам*, харин цахим маягтыг ОХУ-ын Сангийн сайдын 2011 оны 50 тоот тушаалаар<sup>14</sup> *Цахим тоон гарын үсэг хэрэглэх болсонтой холбогдуулан харилцаа холбооны сувгаар Нэмэгдсэн өртгийн албан татварын падааныг цахим хэлбэрээр олгох, хүлээн авах журам*<sup>15</sup> болон бусад журмуудаар зохицуулсан байна.

Татварын зөрчилтэй холбоотой харилцааг Татварын тухай хуулийн 6 дугаар хэсгийн 4 бүлгээр зохицуулдаг байна. Хуулийн 122-т татвараас зайлсхийх, эсхүл бүрэн төлөөгүй зөрчлүүдэд төлөөгүй мөнгөн дүнгийн 20 хувиар тооцож торгууль ногдуулах, эдгээр үйлдлийг санаатайгаар үйлдсэн бол 40 хувиар торгууль ногдуулахаар тус тус заажээ.

Мөн ОХУ-ын Эрүүгийн хуулийн<sup>16</sup> 198, 199 дүгээр зүйлүүдэд татвараас зайлсхийсэн тохиолдолд хүлээлгэх хариуцлагыг хуульчилсан байна. **Хувь хүн** татварын тайлан болон бусад холбогдох баримтад:

- их хэмжээний татварыг мэдүүлээгүй, эсхүл худал мэдүүлэх зэргээр татвараас зайлсхийсэн тохиолдолд 100.000-300.000 рубль, эсхүл хариуцлага хүлээж буй этгээдийн 1-2 жилийн хугацааны цалин болон түүнтэй адилтгах орлогын дүнгээр торгох, эсхүл 4-6 сар баривчлах, эсхүл 1 хүртэлх жилээр хорьж шийтгэх,

<sup>12</sup>Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ). Часть вторая. Раздел VIII - Федеральные налоги. Глава 21 - Налог на добавленную стоимость. Статья 169 – Счет-фактура. Вторая часть введена в действие с 1 января 2001 г. Эх сурвалж: <http://nalog.garant.ru/fns/nk/>, Федеральная налоговая служба. Первая часть кодекса введена в действие с 1 января 1999 г.

<sup>13</sup>Постановление Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. N 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость». Эх сурвалж: Система ГАРАНТ: [http://base.garant.ru/70161300/#block\\_1](http://base.garant.ru/70161300/#block_1)

<sup>14</sup>Приказ Минфина РФ от 25 апреля 2011 г. N 50н «Об утверждении Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи». Эх сурвалж: Система ГАРАНТ: [http://base.garant.ru/12186227/#block\\_1000#ixzz334zdOwxW](http://base.garant.ru/12186227/#block_1000#ixzz334zdOwxW)

<sup>15</sup>Тодруулга: Дээр журмуудын зарим заалтуудыг одоо хүчин төгөлдөр үйлчилж байгаа хууль, эрх зүйн баримт бичгүүдтэй нийцэж байгаа талаар ОХУ-ын Арбитрын дээд шүүхийн шийдвэрүүд гарсан байна. /N ВАС-13825/12, N ВАС-153/13/.

<sup>16</sup>Федеральный закон Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ «Уголовный кодекс Российской Федерации».



- онц их хэмжээний татвараас зайлсхийсэн тохиолдолд 200.000-500.000 рубль, эсхүл хариуцлага хүлээж буй этгээдийн 18 сараас 3 жилийн хугацааны цалин болон түүнтэй адилтгах орлогын дүнгээр торгох, эсхүл 3 хүртэлх жил хорьж шийтгэх арга хэмжээг тус тус авна.

Эрүүгийн хуулийн 198 дүгээр зүйлд заасан хувь хүний нуун дарагдуулсан их хэмжээний болон онц их хэмжээний татварын хэмжээг дараах байдлаар ойлгоно. Үүнд:

- их хэмжээний - санхүүгийн дараалсан 3 жилийн хугацаанд 100.000 рублээс дээш мөнгөн дүнгийн татвар төлөөгүй хэмжээ нь 10%-аас хэтэрсэн бол, эсхүл 300.000 рублээс хэтэрсэн болсон бол,
- онц их хэмжээний - Санхүүгийн дараалсан 3 жил хугацаанд 500.000 рублээс дээш мөнгөн дүнгийн татвар төлөөгүй хэмжээ нь 20%-аас хэтэрсэн бол, эсхүл 1.500.000 рублээс хэтэрсэн бол

Харин Эрүүгийн хуулийн 199 дүгээр зүйлд зааснаар аж ахуй нэгж, байгууллага татварын тайлан болон бусад холбогдох баримтад

- их хэмжээний татварыг мэдүүлээгүй, эсхүл худал мэдүүлэх зэргээр татвараас зайлсхийсэн тохиолдолд 100.000-300.000 рубль, эсхүл хариуцлага хүлээж буй албан тушаалтны 1-2 жилийн цалин болон түүнтэй адилтгах орлогын дүнгээр торгох, эсхүл 4-6 сар баривчлах, эсхүл 2 хүртэлх жилээр хорих, 3 хүртэлх жилээр тодорхой албан тушаал /эсхүл үйл ажиллагаа/ эрхлэх эрхийг хязгаарлах,
- урьдчилсан үгсэн тохирч, бүлэглэн үйлдсэн, эсхүл онц их хэмжээний татвараас зайлсхийсэн бол 200.000-500.000 рубль, эсхүл хариуцлага хүлээж буй албан тушаалтны 1-3 жилийн цалин болон түүнтэй адилтгах орлогын дүнгээр торгох, эсхүл 6 хүртэлх жилээр хорих, 3 хүртэлх жилээр тодорхой албан тушаал /эсхүл үйл ажиллагаа/ эрхлэх эрхийг хязгаарлах арга хэмжээг тус тус авна.

Эрүүгийн хуулийн 199 дүгээр зүйлд заасан аж ахуй нэгж, байгууллагын нуун дарагдуулсан их хэмжээний болон онц их хэмжээний татварын хэмжээг дараах байдлаар ойлгоно. Үүнд:

- их хэмжээний - санхүүгийн дараалсан 3 жил хугацаанд 500.000 рублээс дээш мөнгөн дүнгийн татвар төлөөгүй хэмжээ нь 10%-аас хэтэрсэн, эсхүл 1.500.000 рублээс хэтэрсэн бол,
- онц их хэмжээний - санхүүгийн дараалан 3 жил хугацаанд 2.500.000 рублээс дээш мөнгөн дүнгийн татвар төлөөгүй хэмжээ нь 20%-аас хэтэрсэн эсхүл 7.500.000 рублээс хэтэрсэн бол

#### • Шинэ Зеланд

Шинэ Зеланд улс нь НӨАТ-ын падааны аргыг амжилттай нэвтрүүлсэн орны нэг юм. НӨАТ-ын харилцааг “Бараа, үйлчилгээний татварын тухай хууль” (Goods Service Tax act, 1985), Эрүүгийн хууль (Crimes act, 1961), Орлогын татварын хууль /Income tax act/-уудаар зохицуулдаг байна. Шинэ Зеландад НӨАТ-ын-Goods Service Tax (GST) буюу бараа үйлчилгээний татварын тогтолцоотой.

“Бараа, үйлчилгээний татварын тухай “хуулийн 24-р зүйлд “НӨАТ-ын падаан гэж татварын бүртгэл бүхий бараа, үйлчилгээ нийлүүлэгч нь мөн худалдан авагч, үйлчлүүлэгчид татвар ногдуулах бараа, үйлчилгээг нийлүүлсэн, худалдсан бол худалдан авагчийн хүсэлтээр, тэрхүү хүсэлтийг авснаас хойш 28 өдрийн дотор өгөх ёстой татварын нэхэмжлэл баримтыг хэлнэ.”<sup>17</sup> гэж заажээ.

Татвар ногдуулах бараа, үйлчилгээ тус бүрд 1 хувийн татварын падаан үйлдэх бөгөөд нэгээс илүү хувийн падаан үйлдсэн нь хууль бус үйлдэл бөгөөд хэрвээ татварын бүртгэл бүхий этгээд татварын эх падаан баримтаа алдсан тохиолдолд тэрбээр хуулбарыг нь

<sup>17</sup><http://legislation.govt.nz/> – Goods service tax act 1985.

өгч болох ба, түүн дээр “хуулбар” гэдгийг тодорхой тэмдэглэх ёстой. Ийнхүү падааныг хуурамчаар үйлдэх болон падааныг ашиглан татвараас зайлсхийх оролдлогыг бүрэн хаасан эрх зүйн зохицуулалттай байна.

Тухайлбал, мөн хуулийн 76-р зүйлд “...татвараас зайлсхийх аливаа зохицуулалт (8-т заасан) нь Татварын комиссарын ажил хэрэгт харшилсан хууль бус үйлдэл юм.

1. Татвараас зайлсхийх зохицуулалт бол шууд ба шууд бусаар байна.

- a) Санаатайгаар татвараас зайлсхийсэн;
  - b) Өөр бусад зорилго эсвэл үр дагавар нь ердийн бизнесийн үйл ажиллагаа, гэр бүлийн ажил хэрэгтэй холбоотой байна уу, үгүй юү гэдгээс үл хамааран санамсаргүй тохиолдлын хэрэг биш бол, татвараас зайлсхийх явдал байх зэрэг мөн.
2. Хэрвээ татвараас зайлсхийх зохицуулалт нь татварын комиссарын хэрэг зорилгод харшлах, хүчин төгөлдөр бус үйлдэл мөн бөгөөд тэр нь төлбөл зохих татварын хувь хэмжээ, буцаан олгох татварын хэмжээ, тухайн этгээд нь энэхүү зохицуулалтыг хийхэд оролцсон уу, үгүй юү гэдгээс үл хамаарна. Энэ зохицуулалтын улмаас бүртгэгдсэн хувь хүн дээр гарсан үр нөлөө зэргийг өөрчлөн тохируулж, энэ зохицуулалтаас үүдэн тухайн бүртгэгдсэн хүний өөртөө олгосон татварын таатай байдлыг арилган залруулахад зохистой хэмээн үзсэн арга хэмжээг авч болно.
3. Энэ хуулийн заалт (3)-ын хэрэг зорилгоор татварын комиссар нь өөрийн авч хэрэгжүүлбэл зохистой гэж үзсэн аливаа бусад арга хэмжээнээс гадна дор дурдсан нөхцөлүүдээр тооцож шийдэх боломжтой:
- (a) Татвараас зайлсхийх зохицуулалтад оролцогч тал болсон буюу оролцсон бүртгэгдээгүй хүнийг бүртгэлтэй хүн гэж тооцох;
  - (b) Татвар ногдуулахуйц байна уу, үгүй юү гэдгийг үл харгалзан татвараас зайлсхийх зохицуулалтаар нөлөөлөгдсөн эсвэл нэгэн хэсэг нь болсон бараа ба үйлчилгээний нийлүүлэлтийг бүртгэгдсэн хүнээс бүртгэгдсэн хүнд хийсэн гэж үзэж тооцох;
  - (c) Татвар ногдуулахуйц цаг хугацааны үед бараа ба үйлчилгээний нийлэлтийг хийж, тэр нь татвараас зайлсхийх зохицуулалтаар нөлөөлөгдсөн бол түүнийг татвар ногдуулах цаг хугацааны үед хийгдсэн гэж тооцно;
  - (d) Хийсэн бараа ба үйлчилгээний нийлүүлэлтийг чөлөөт арилжааны үнээр тооцно.

(8) **Зохицуулалт** гэдгийг хүчин төгөлдөр болон хүчин төгөлдөр бус бүх гэрээ, зөвшилцөл, төлөвлөгөө эсвэл ойлголцол, тэрчлэн эдгээрийг хэрэгжүүлж татвараас зайлсхийсэн бүх алхам, арилжаа гүйлгээний ажлыг хамруулан ойлгоно. Тэдгээр алхам, арилжаа гүйлгээ нь:

- a) Бүртгэгдсэн хүн татвар төлөх төлбөрийн даалгавраа бууруулсан
- b) Бүртгэгдсэн хүн татвар төлөх үүрэг даалгавраа хойшлуулан саатуулсан
- c) Бүртгэгдсэн хүн татварын буцаан олголт авах хэмжээгээ өсгөсөн
- d) Бүртгэгдсэн хүн татварын буцаан олголтыг хугацаанаас нь өмнө авсан

Бараа, үйлчилгээний нийлүүлэлтийг хийгээд төлбөл зохих нийт татварын хэмжээгээ бууруулан мэдүүлсэн зэрэг болно.

Мөн Эрүүгийн хуулийн 309 зүйлд Татвар төлөхөөс зайлсхийх зорилгоор үгсэн хуйвалдах “Хүн бүр хуулиар тогтоосон заасан хувь хэмжээгээр зохих журмын дагуу татвар төлөх үүрэгтэй бөгөөд татвар төлөхөөс зайлсхийх зорилгоор хүч хэрэглэх болон айлган сүрдүүлэх замаар бусадтай үгсэн хуйвалдсан бол түүнийг хоёроос доошгүй жилээр хорих ялаар шийтгэнэ” гэж заасан байдаг.

\*\*\*

## АШИГЛАСАН МАТЕРИАЛ

- “Монгол Улсын албан татварын эрх зүй” ТЕГ, МУИС-ХЗС, ШУА, УБ 2009 он
- “Монгол Улсын эрүүгийн хуулийн тайлбар” УДШ, Ханнс Зайделийн сан, УБ 2010 он
- “Татварын орлого нуун дарагдуулах гэмт хэрэг ба өнөөгийн байдал” УДШ-Судалгааны төвийн ахлах шинжээч Б.Айбек 2010 он
- “Монгол улсад татварын боловсролын тогтолцоог бий болгох” судалгааны ажил, Татварын зөвлөх О.Цогт 2011 он
- “Монгол улсын НӨАТ-ын тухай хуулийн хэрэгжилт, цаашдын чиг хандлага” Судалгааны ажил, Татварын зөвлөх О.Цогт 2012 он
- <http://www.mta.mn/document/show/id/256>
- [www.legalinfo.mn](http://www.legalinfo.mn)
- Нака Ёсикацу. Кэйхо сорон. (Общая часть уголовного права). - Токио, 1972. С. 3.
- Пункт 201.10 Налогового кодекса предоставляет плательщику НДС право зарегистрировать налоговую накладную в Едином реестре в течение 15 календарных дней, следующих за днем ее выписки.
- Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ).
- Федеральный закон Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ «Уголовный кодекс Российской Федерации»
- [tp://legislation.govt.nz/act/public/1961/0043/latest/DLM328291.html](http://legislation.govt.nz/act/public/1961/0043/latest/DLM328291.html) – Crimas act 1961
- <http://legislation.govt.nz/act/public/1985/0141/latest/DhtLM83479.html> - Goods service tax act 1985
- <http://www.hmrc.gov.uk/vat/>
- <http://www.hmrc.gov.uk/vat/index.htm>