

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
«УЛЬЯНОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

*На правах рукописи*



**Лытяков Антон Владимирович**

**НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ  
И ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ  
В УСЛОВИЯХ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ  
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Специальность 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

**ДИССЕРТАЦИЯ**  
на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель  
Бобылева Александра Сергеевна,  
доктор экономических наук,  
доцент

Ульяновск 2014

**ОГЛАВЛЕНИЕ**

<b>ВВЕДЕНИЕ.....</b>	<b>3</b>
<b>1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ.....</b>	<b>9</b>
1.1 Понятие косвенных налогов и их место в налоговой системе .....	9
1.2 Особенности налога на добавленную стоимость в Российской Федерации .....	21
1.3 Развитие налога на добавленную стоимость в условиях налогового администрирования в Российской Федерации .....	36
<b>2 ОЦЕНКА ФИСКАЛЬНОЙ ЗНАЧИМОСТИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ .....</b>	<b>46</b>
2.1 Роль налога на добавленную стоимость в формировании доходов федерального бюджета .....	46
2.2 Анализ структуры и динамики налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость .....	58
2.3 Контрольно-аналитическая работа налоговых органов при налоговом администрировании по налогу на добавленную стоимость .....	66
<b>3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В УСЛОВИЯХ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....</b>	<b>81</b>
3.1 Совершенствование порядка уплаты налога на добавленную стоимость в бюджетную систему.....	81
3.2 Оценка эффективности порядка уплаты налога на добавленную стоимость в бюджетную систему .....	94
3.3 Администрирование налога на добавленную стоимость, уплачиваемого научными организациями.....	108
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....</b>	<b>126</b>
<b>СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ .....</b>	<b>136</b>
<b>ПРИЛОЖЕНИЕ.....</b>	<b>154</b>

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Одним из самых значимых и стабильных источников доходов федерального бюджета Российской Федерации является налог на добавленную стоимость (НДС): на его долю в течение последних пяти лет приходится порядка четверти бюджетных доходов. По величине поступлений НДС уступал только доходам от внешнеэкономической деятельности. Соответственно, от полноты поступления налога на добавленную стоимость во многом зависит исполнение федерального бюджета Российской Федерации.

За время существования НДС в российской налоговой системе был сформирован определенный порядок его исчисления и уплаты, сложился механизм налогового администрирования. Однако до сих пор многие практические направления реализации механизма исчисления и уплаты НДС требуют дальнейшего совершенствования.

В последние годы наметилась тенденция ускоренного роста вычетов по НДС над начислениями по налогу, а также величины возмещения НДС – над суммами налога, исчисленными к уплате в бюджет. Многие ученые и эксперты сходятся во мнении, что причина этого заключается в следующем: налогоплательщики, пользуясь пробелами в законодательстве о налоге на добавленную стоимость и недостатками системы налогового администрирования, применяют различные схемы ухода от налогообложения. Одна из наиболее распространенных схем – вовлечение в хозяйственный оборот не исчисляющих и не уплачивающих налоги организаций, на которые переносится налогооблагаемая база по НДС. Несмотря на большой интерес экономистов и специалистов-практиков к данной проблеме, суммы вычетов по НДС и величина возмещения не только не уменьшаются, а продолжают расти.

Значительная роль налога на добавленную стоимость в структуре доходов федерального бюджета Российской Федерации, необходимость повышения собираемости НДС за счет пресечения необоснованного предъявления сумм

налога к вычету predeterminedили актуальность и значимость темы диссертационного исследования.

**Степень научной разработанности проблемы.** Существенный вклад в разработку теоретических основ налогообложения в целом и НДС в частности, классификацию налогов, внесли такие ученые как С.В. Барулин, Г.А. Волкова, О.В. Врублевская, Л.И. Гончаренко, И.А. Майбуров, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков, А.Б. Паскачев, Г.Б. Поляк, М.В. Романовский, А.М. Соколовская, Д.Г. Черник, В.Г. Князев, и другие.

Понятие, принципы, функции и методы налогового администрирования исследуются в работах А.В. Аронова, М.А. Богатырева, А.З. Дадашева, Т.В. Игнатовой, В.А. Кашина, О.А. Мироновой, И.Р. Пайзулаева, А.И. Пономарева, Ф.Ф. Ханафеева.

Обобщение и анализ результатов этих исследований позволили создать базу для дальнейшего исследования НДС. В научном сообществе активно обсуждаются различные способы увеличения доходов федерального бюджета РФ за счет сбора косвенных налогов. При этом практически отсутствуют предложения по совершенствованию налога на добавленную стоимость в условиях налогового администрирования в Российской Федерации, основанные на особенностях порядка исчисления и уплаты НДС.

Все вышеизложенное определило цель и задачи исследования, а также его структуру.

**Цель диссертационного исследования** заключается в развитии и углублении теоретических основ налога на добавленную стоимость, в разработке и научном обосновании практических рекомендаций по его совершенствованию в условиях налогового администрирования в Российской Федерации.

Выбор цели исследования predeterminedил необходимость постановки и решения следующих **задач**:

- рассмотреть классификацию налогов на прямые и косвенные, а также особенности их налогового администрирования;

- исследовать историю развития и современные особенности НДС в Российской Федерации;
- проанализировать роль НДС в формировании доходов федерального бюджета на примере Ульяновской области;
- оценить эффективность контрольно-аналитической работы налоговых органов Ульяновской области при налоговом администрировании по налогу на добавленную стоимость;
- разработать предложения по совершенствованию порядка уплаты НДС в бюджет;
- выработать рекомендации по повышению эффективности налогового контроля за полнотой исчисления НДС;
- оценить эффективность применяющихся льгот по НДС с точки зрения государства и налогоплательщиков.

**Объектом диссертационного исследования** является налог на добавленную стоимость, а также система администрирования НДС.

**Предметом диссертационного исследования** являются экономические отношения между субъектами налогообложения по поводу исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость и контроля налоговых органов за начислением и поступлением НДС в бюджетную систему Российской Федерации.

**Теоретической и методологической основой диссертационного исследования** стали труды российских и зарубежных ученых-экономистов по проблемам теории и практики налогообложения НДС.

В диссертации использован комплекс общенаучных и специфических методов исследования, среди которых методы сравнительного, факторного, графического анализа, схематического представления анализируемых объектов, сценарный подход, метод экспертных оценок и другие.

**Информационную базу диссертационного исследования** составили федеральные законы, нормативно-правовые акты Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы, методические и справочные материалы финансовых и налоговых органов, данные периодических

изданий, семинаров и научных конференций, показатели статистической отчетности Федеральной налоговой службы и Управления Федеральной налоговой службы по Ульяновской области, данные Федеральной службы государственной статистики.

**Исследование соответствует** пп. 2.9. «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы», 2.17. «Бюджетно-налоговая политика государства в рыночной экономике», 2.23. «Государственный контроль налоговых правонарушений» паспорта специальности ВАК РФ 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит (экономические науки).

**Научная новизна** исследования заключается в развитии и углублении теоретических положений по налогообложению НДС в условиях налогового администрирования в Российской Федерации, в разработке и обосновании соответствующих практических рекомендаций по его совершенствованию. Наиболее важные научные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

- уточнена классификация налогов на прямые и косвенные за счет дополнительного критерия, учитывающего существенное отличие между налоговым администрированием прямых и косвенных налогов;

- сформулировано авторское определение налога на добавленную стоимость как косвенного многоступенчатого налога по перераспределению средств хозяйствующих субъектов и населения в пользу бюджетной системы, величина которого определяется суммой цен потребляемых ими товаров, работ и услуг;

- обосновано, что в условиях налогового администрирования приоритетное направление совершенствования НДС заключается в том, чтобы добиться расходования налогоплательщиками средств в виде сумм налога, предъявленного покупателям, в первую очередь на проведение расчетов с бюджетной системой;

- разработан новый порядок уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость с помощью кредитных организаций, позволяющий обеспечить фактическое поступление в бюджет НДС с налогооблагаемых операций, которые

сопровожаются расчетами между сторонами сделки, проводимыми через счета в кредитных организациях;

- обоснована необходимость изменения используемого в налоговом администрировании НДС порядка зачета поступающего налога на добавленную стоимость в счет недоимки и текущих платежей, выработаны меры по его совершенствованию для обеспечения своевременного исполнения налоговых обязательств по НДС всеми налогоплательщиками;

- предложен расширенный состав показателей по учету поступлений по НДС в бюджет, а также основанный на нем Федеральный информационный ресурс ФНС России, который позволит повысить эффективность налогового администрирования за счет упрощения процедуры ранжирования налогоплательщиков по степени вероятности незаконного занижения величины НДС к уплате.

**Теоретическая значимость исследования** заключается в том, что выявленные автором различия в налоговом администрировании прямых и косвенных налогов, определение налога на добавленную стоимость, а также выводы и положения, обоснованные в диссертационной работе, позволяют расширить и углубить теоретические основы налога на добавленную стоимость.

**Практическая значимость исследования** состоит в разработке предложений по совершенствованию налогового законодательства РФ, направленных на повышение налоговой дисциплины и эффективности налогового контроля, снижение масштабов незаконного предъявления НДС к вычету и устранение влияния льгот по НДС на величину поступлений по другим федеральным налогам.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения исследования обсуждались и получили одобрение на 46-й и 47-й научно-технических конференциях «Вузовская наука в современных условиях», Ульяновск, 2012 и 2013 гг.; Всероссийской научно-практической конференции «Столыпинские чтения. Агробизнес в устойчивом развитии сельской местности», Ульяновск, 2013 г.; Международной научно-практической конференции

«Инновационное развитие России: проблемы и перспективы», Пенза, 2013 г.; III Международной научно-практической конференции «Взаимодействие власти, бизнеса, образования в условиях вступления России в ВТО», Ульяновск, 2013 г.; Конкурсе среди молодых ученых на лучшую работу в области бюджетного и налогового законодательства, проведенном Комитетом Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам, Москва, 2013 г.; XVII Всероссийском конкурсе научных работ «Экономический рост России», проведенном вольным экономическим обществом, Москва, 2014 г.

Востребованность результатов диссертационного исследования подтверждается их внедрением в деятельность Управления Федеральной налоговой службы по Ульяновской области и подведомственных налоговых органов.

Материалы диссертационной работы используются кафедрами «Финансы и кредит» и «Экономика и организация производства» Ульяновского государственного технического университета в преподавании дисциплин «Налоги и налогообложение», «Налоговый контроль», «Налоговая политика в государственном регулировании экономики» и «Налоговая политика и механизм налогообложения на современном этапе».

По теме диссертации опубликовано 9 работ общим объемом 2,74 печ. л., из них 4 статьи в изданиях, определенных перечнем ВАК (в объеме 1,89 печ. л.).

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

## 1.1 Понятие косвенных налогов и их место в налоговой системе

Налоги являются неотъемлемой частью финансовой системы современного общества. Вместе с тем, до сих пор в науке отсутствует единое общепризнанное определение этого термина.

По определению М.В. Романовского и О.В. Врублевской, налоги представляют собой императивные денежные отношения без предоставления субъекту налога какого-либо эквивалента, в процессе которых образуется бюджетный фонд [36, с. 11].

С.Г. Пепеляев определяет налог как единственно законную (установленную законом) форму отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченную государственным принуждением, не носящую характера наказания или контрибуции, в целях обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти [26, с. 95].

По мнению И.И. Кучерова налог – правовая форма возложения на физических лиц и на организации основанной на законе и обеспеченной силой государственного принуждения обязанности по участию в формировании публичного фонда денежных средств (бюджета) для покрытия общественно значимых расходов на условиях индивидуальной безвозмездности и безвозвратности [26, с. 95].

В.Г. Пансков под налогом понимает обязательный, индивидуально безвозмездный, относительно регулярный и законодательно установленный государством платеж, уплачиваемый организациями и физическими лицами в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований [41, с. 119].

В действующем в Российской Федерации законодательстве о налогах и сборах под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований [1, ст. 8].

Несмотря на то, что существует множество различных определений налога, все дефиниции этого понятия указывают на то, что уплата налогов является обязанностью налогоплательщиков. Соответственно, государству необходим определенный механизм принуждения и контроля, предназначенный для обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов.

Представляется, что таковым является система налогового администрирования.

Среди современных российских ученых распространены различные взгляды на сущность налогового администрирования.

По мнению И.А. Майбурова, налоговое администрирование – это процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов. При этом налоговое производство есть совокупность законодательно установленных приемов, способов и методик, определяющих порядок добровольного исполнения налогового обязательства налогоплательщиком и полномочия налоговых администраций по контролю, регулированию и принуждению налогоплательщиков к исполнению этого обязательства. В свою очередь, налоговые администрации – это государственные налоговые и иные органы, которым на законодательной основе предоставлены определенные властные (административные) полномочия в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов. К налоговым администрациям И.А. Майбуров относит

налоговые, финансовые и таможенные органы, органы внебюджетных фондов и органы внутренних дел [32, с. 90, 92, 93].

Другой крупный российский ученый А.Б. Паскачев под налоговым администрированием понимает совокупность приемов, методов, средств управления налоговым процессом – совокупностью всех этапов реализации государством своих полномочий в налоговой сфере, от разработки основных направлений налоговой политики и утверждения налоговых законов до завершения всех расчетов по налогам и распределения налоговых сборов по уровням власти [40, с. 66].

О.А. Миронова и Ф.Ф. Ханафеев определяют налоговое администрирование как динамически развивающуюся систему управления налоговыми отношениями, координирующую деятельность налоговых органов в условиях рыночной экономики [29, с. 33].

Д.Г. Черник под налоговым администрированием понимает подсистему налоговой системы, которая призвана обеспечить контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, удержания и перечисления налогов и сборов [38, с. 105].

А.В. Аронов и В.А. Кашин раскрывают содержание понятия «налоговое администрирование» с двух сторон. Во-первых, как систему органов управления (законодательных и административных налоговых органов). В круг их обязанностей входит процедурное обеспечение прохождения налоговой концепции на очередной плановый период: рассмотрение и обсуждение, утверждение в законодательном порядке, а также составление отчетов об исполнении налогового бюджета и их анализ. Во-вторых, как совокупность норм и правил, регламентирующих налоговые действия и конкретную налоговую технику, а также определяющих меры ответственности за нарушение налогового законодательства [20].

А.И. Пономарев приводит два определения налогового администрирования. Налоговое администрирование в узком смысле – это «деятельность уполномоченных органов власти и управления, направленная на исполнение

законодательства по налогам и сборам, обеспечение эффективного функционирования налоговой системы и налогового контроля». Налоговое администрирование в широком смысле – это «приведение процесса взимания налогов и возникающих отношений и связей между представителями налоговых органов и налогоплательщиками в соответствии с изменившимися производственными отношениями и формами хозяйствования, ролями рынка и государства в воспроизводственном процессе» [43, с. 22, 23]. Именно это определение, рассматривающее сущность налогового администрирования и в широком, и в узком смысле, считаем наиболее полно раскрывающим содержание данного понятия. Соответственно, объектом налогового администрирования являются налоговые отношения.

История налогов насчитывает не одно столетие, и за это время на практике применялись различные формы обложения доходов, имущества, потребления. Наличие объективных отличий одних налогов от других повлекло за собой необходимость обоснованного выбора признаков классификации налогов. Исторически первой появилась классификация налогов на прямые и косвенные.

Все многообразие мнений ученых относительно разграничивающих признаков прямых и косвенных налогов И.А. Майбуров и А.М. Соколовская свели к четырем теоретическим концепциям.

Сторонники первой концепции доказывают, что основой деления должен служить признак платежеспособности налогоплательщика. Поскольку уплата прямых налогов связана с получением доходов или наличием имущества, то их характеризуют показатели длительной платежеспособности плательщика. В свою очередь, уплата косвенных налогов связана с осуществлением текущих расходов, следовательно, их характеризуют показатели его текущей платежеспособности. В соответствии с этой градацией все налоги, где государство направляет требование определенному лицу и производит непосредственно оценку его платежеспособности, являются прямыми. Налоги, где государство устанавливает платежеспособность лица опосредованно через его действия, являются косвенными. При этом полагают, что экономический механизм спроса и

предложения выступает достаточно эффективным регулятором косвенного учета платежеспособности носителя налога [26, с. 142].

Согласно второй концепции, наиболее приемлемым признаком для классификации налогов служит признак их переложимости, то есть прямыми налогами являются неперелагаемые налоги, которые непосредственно падают на плательщиков. Косвенными же являются налоги, которые успешно перекладываются на потребителя посредством включения их в продажные цены товаров, то есть перелагаемые налоги, где плательщик и носитель различаются. Однако в настоящее время отмечается, что при определенных условиях косвенный налог может рассматриваться как прямой, и наоборот. Окончательное распределение налогового бремени – это лишь допущение, так как степень переноса не равна ни нулю (в случае с прямыми налогами), ни 100 % (в случае с косвенными налогами). Например, налог на прибыль на монопольном рынке перелагается и принимает черты косвенного налога [39, с. 71, 84].

В соответствии с третьей концепцией разграничивающим признаком следует считать предмет обложения. В таком случае прямыми налогами следует считать те налоги, которыми облагается владение имуществом или приобретение дохода, а косвенными – обращение и потребление товаров (работ, услуг) тарифов [60, с. 104-105].

Приверженцы четвертой концепции используют в качестве разграничивающего признака степень персональности или объектности налогов. Согласно этому критерию прямые налоги построены на основании явлений и признаков постоянного характера и поэтому заранее определены (владение или пользование имуществом). Они взимаются по личным (окладным) периодически составляемым спискам плательщиков на основании кадастра (земель, домов и так далее) и в определенные сроки. Косвенные налоги исходят из изменчивых явлений, из отдельных действий, фактов, как, например, из различных актов потребления, сделок, услуг, облагаемых на основании определенных тарифов [60, с. 105].

По мнению автора, с точки зрения налогового администрирования, прямыми налогами являются те налоги, которые могут быть рассчитаны налогоплательщиком самостоятельно, независимо от наличия или отсутствия у него финансово-хозяйственных взаимоотношений с другими налогоплательщиками – организациями или физическими лицами. К прямым можно отнести, например, применяемый в Российской Федерации единый налог на вмененный доход, земельный налог и некоторые другие. В налоговом администрировании прямых налогов участвуют уполномоченные органы власти – администраторы и налогоплательщик. Объектом налогового администрирования по прямым налогам являются отношения по поводу исчисления и уплаты налогов администрируемым налогоплательщиком.

К косвенным, в свою очередь, следует относить те налоги, по которым обязательства администрируемого налогоплательщика зависят, в том числе, от налоговых платежей других налогоплательщиков – его контрагентов. Так, величина налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет администрируемым налогоплательщиком, определяется им как разность двух показателей: суммы НДС со стоимости реализованных товаров и суммы НДС, предъявленной ему его поставщиками. Последний как раз и равен налоговым обязательствам поставщиков проверяемого налогоплательщика. В результате в налоговом администрировании по косвенным налогам участвует более широкий круг лиц: налоговые администрации, сам налогоплательщик, а также налогоплательщики – его контрагенты. Объект налогового администрирования по косвенным налогам включает как отношения по поводу исчисления и уплаты налогов администрируемым налогоплательщиком, так и отношения между ним и его контрагентами, в результате которых возникают налоговые обязанности.

Предложенный автором критерий не тождественен признаку классификации налогов на прямые и косвенные в зависимости от степени переложимости налога. Если еще раз упомянуть механизм исчисления НДС, который более подробно будет описан ниже, следует отметить, что налоговые вычеты не представляют собой переложения налога от одного налогоплательщика

на другого. Налогоплательщики не являются носителями НДС, бремя уплаты этого налога перелagается ими на конечного потребителя облагаемых товаров. Механизм вычетов есть, по мнению автора, только способ построения многоступенчатого налога, цель которого – создать оптимальную с точки зрения государства и налогоплательщиков систему налогового администрирования налога, облагающего потребление.

Схематично многообразие взглядов ученых на признак классификации налогов на прямые и косвенные с учетом предложения автора представлено в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Теоретические концепции классификации налогов на прямые и косвенные с учетом предложения автора

Концепции	Прямые налоги	Косвенные налоги
Концепция 1	Все налоги, по которым государство направляет требование определенному лицу и непосредственно производит оценку его платежеспособности	Все налоги, по которым государство определяет платежеспособность плательщика опосредованно по его действиям
Концепция 2	Неперелagаемые налоги, которые непосредственно падают на плательщиков	Налоги, которые перекладываются плательщиками на носителя путем включения их в цены товаров
Концепция 3	Налоги, которыми облагается владение или приобретение дохода либо имущества	Налоги, которыми облагается обращение и потребление товаров (работ, услуг)
Концепция 4	Налоги, взимаемые по спискам налогоплательщиков на основании кадастра в определенные сроки	Налоги, которые исходят из отдельных изменчивых действий, фактов и сделок, облагаемых по тарифу
Предложение автора	Налоги, обязательства налогоплательщика по которым не зависят от налоговых платежей других лиц	Налоги, обязательства налогоплательщика по которым зависят от налоговых платежей других лиц

Несмотря на отсутствие универсальной теории классификации налогов на прямые и косвенные, две указанные разновидности налогов имеют объективные отличия друг от друга. Обе формы обложения имеют как свои достоинства, так и недостатки, и только на основе их сочетания можно построить наиболее

эффективную налоговую систему. В настоящее время в качестве преимущества косвенных налогов выделяют следующее.

Во-первых, их высокую доходность для государства, поскольку ими облагаются предметы широкого потребления. Во-вторых, относительную «незаметность» для потребителей факта уплаты налога, включенного в цену, благодаря чему утрачивается непосредственная связь между платежом налога и осознанием этого платежа. Косвенные налоги считаются менее обременительными для потребителей, поскольку рассредоточены по времени и малым суммам, а также дают право выбора плательщикам избежать обложения посредством отказа от потребления налогооблагаемого товара. Кроме того, с теоретической точки зрения косвенные налоги не могут сопровождаться недоимками. Еще одним преимуществом косвенных налогов является то, что они взимаются в удобное для потребителя время и наиболее удобным способом, так как налог уплачивается в момент покупки товара, не вызывая никаких дополнительных забот, кроме самой уплаты налога. И, наконец, косвенные налоги помогают осуществить общность обложения, которая недостижима при посредстве одного прямого обложения доходов и капиталов.

Наиболее критикуемый недостаток косвенных налогов заключается в том, что они обратно пропорциональны к платежеспособности потребителей: косвенные налоги наиболее тяжелым бременем ложатся на бедные слои. Также отмечается, что косвенные налоги отрицательно воздействуют на рыночную экономику, противореча интересам предпринимателей и являясь источником инфляции издержек [60, с. 109; 39, с. 71].

При всех своих достоинствах и недостатках, косвенные налоги являются необходимым условием эффективности бюджетно-налоговой системы. Научная мысль прошла долгий путь в направлении выработки характеристик оптимальной налоговой системы. Однако экономисты всегда особое внимание уделяли следующим двум требованиям.

1. Налоговая система должна быть экономически эффективной и не должна входить в противоречие с эффективным распределением ресурсов. Налоги

должны быть выбраны таким образом, чтобы минимизировать вмешательство в процесс принятия экономических решений на рынках. Такое вмешательство, налагает «излишнее бремя», которое необходимо свести к минимуму.

2. Налоговая система должна быть справедливой в соответствующем подходе к различным индивидуумам, каждый из которых должен платить свою законную долю [28, с. 258-259; 47, с. 369].

Косвенное налогообложение является одним из инструментов, с помощью которого возможно довести налоговую систему до оптимального состояния.

Так, любой налог на товар оказывает влияние на поведение экономических субъектов: можно изменить свои налоговые обязательства, просто сократив покупки соответствующего товара. Невозможно устранить влияние косвенных налогов на экономический выбор, если к разным товарам применяются разные ставки налога, а некоторые товары вообще освобождены от налогообложения [47, с. 371].

Зачастую налогообложение сказывается на форме сделки больше, чем на ее сути. Например, налогоплательщик может на основе устной договоренности приобрести за наличный расчет товары у реального поставщика и заключить в письменной форме мнимую сделку с фирмой – «однодневкой» на поставку этого же товара. При этом реально проблемный контрагент не исполняет договорные обязательства, его участие необходимо лишь для минимизации обязательств по налогу на добавленную стоимость. Немало подставных фирм зарегистрировано исключительно для участия в схемах по минимизации НДС. А это влечет за собой массу правовых последствий – начиная от возросших в связи с большим числом зарегистрированных лиц трудозатрат сотрудников контролирующих органов, которым приходится осуществлять контроль и соблюдать формальные процедуры по регистрации и проверке таких подставных фирм, и заканчивая тем, что некоторые организации вместо реальной производственной или торговой деятельности направляют свои усилия на мошенничество в сфере налогообложения НДС.

В ряде случаев собственники дробят бизнес для того, чтобы избежать общей системы налогообложения, в том числе налога на добавленную стоимость, а затем переносят путем трансфертного ценообразования налоговую базу на созданные низконалоговые субъекты. Например, чтобы избежать обложения налогом на добавленную стоимость операции по реализации дорогостоящего основного средства, его можно реализовать по заниженной цене подконтрольному предпринимателю, применяющему упрощенную систему налогообложения. После этого по рыночной стоимости предприниматель продаст основное средство конечному потребителю, который может быть известен еще до продажи имущества предпринимателю.

Существуют два различных понятия справедливости: горизонтальное равенство и вертикальное равенство. Налоговая система называется горизонтально равной, если люди, одинаковые во всех отношениях, облагаются налогом одинаково.

Налоговая система называется вертикально равной, когда некоторые люди должны платить более высокие налоги, чем другие, и действительно делают это. Для обеспечения вертикального равенства необходимо определить, кто должен платить по более высоким ставкам, насколько больше должны быть ставки для определенного круга лиц и реализовать принятые решения на практике. Одни утверждают, что налоги должны соответствовать получаемым выгодам, другие полагают, что они должны отвечать способности индивидуума платить. Третьи уверены, что налоги должны быть связаны с определенной степенью благополучия. Существуют также разногласия в том, как лучше измерить платежеспособность или экономическое благополучие. Однако верно то, что косвенные налоги, в том числе НДС, уплачиваются по одним и тем же ставкам и богатыми, и бедными. В данном случае, независимо от способа разделения населения на группы по принципу платежеспособности, принцип вертикального равенства не будет соблюдаться [47, с. 377-378].

Известно, что в рыночной экономике налоги выполняют три основные функции:

1) фискальную функцию – в виде мобилизации средств в государственный бюджет для обеспечения финансирования государственных расходов;

2) социальную функцию – в качестве поддержания социального равновесия путем изменения соотношения между доходами отдельных групп с целью сглаживания неравенства между ними и более справедливого распределения доходов;

3) регулирующую функцию – в качестве рычага в управлении экономикой [60, с. 105].

В настоящее время косвенные налоги выполняют преимущественно фискальную функцию, однако, им, пусть и в меньшей мере, чем прямым, присущи социальная и регулирующая функция.

Особенность регулирующей функции налогов определяется их опосредованным воздействием на экономику: для получения запланированного результата в экономике от проведения налоговой политики требуется определенное время. При этом регулирующая функция призвана стимулировать через налоговую систему платежеспособный спрос населения, инвестиционную и предпринимательскую активность организаций и граждан, рост предложения товаров, развитие социальной сферы и т. п. Регулирующий потенциал косвенных налогов заключается в возможности влиять, прежде всего, на структуру потребления, а через него – на производство [146, с. 25-26]. Роль косвенных налогов в регулирующей функции выражается, прежде всего, в их сдерживающем воздействии на экономику.

Одним из способов, который позволяет снизить сдерживающее воздействие косвенных налогов на потребление, является установление пониженных ставок или полное освобождение от обложения. Для некоторых товаров и услуг установлена нулевая ставка НДС, например, товаров в области космической деятельности или построенных судов. При этом продавец этих товаров сохраняет право на вычет НДС со стоимости своих покупок, но фактически не исчисляет налог к уплате со стоимости проданного товара, а, следовательно, получает возмещение уплаченного НДС из бюджета. В данном случае за счет расширения

перечня облагаемых по нулевой ставке услуг можно добиться серьезного снижения сдерживающего воздействия. Другим примером может служить освобождение от налогообложения НДС услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования, которое может быть нацелено на поддержку городского транспорта за счет освобождения платы за проезд от давления косвенных налогов. От обложения НДС освобождены работы по сохранению объектов культурного наследия, что должно способствовать развитию непроизводственной сферы. Применение пониженной ставки НДС к книжной продукции, связанной с образованием и наукой, – другой пример стимулирования развития непроизводственной сферы [2, ст. 149, 164].

Установление повышенных ввозных таможенных пошлин (которым в значительной степени присущи черты косвенных налогов) на подержанные иномарки, за которым последует рост цен на такие автомобили, должен способствовать падению спроса на них, и как следствие, благодаря этому может вырасти спрос на автомобили отечественного производства. Это справедливо и в отношении любых других товаров.

Ярко свидетельствуют о сдерживающем влиянии на экономику косвенных налогов результаты анализа, который был проведен группой ученых Центра экономических и финансовых исследований и разработок [141]. В ходе исследования анализировались последствия отмены с 01.01.2004 г. налога с продаж и снижения ставки НДС с 20 % до 18 %. В результате налоговой реформы возросло производство в отраслях легкой и пищевой промышленности (на 4 %), химической и нефтехимической (на 3 %), цветной металлургии (на 3 %) и угольной промышленности (на 2 %).

Подводя итог обзору теоретических основ косвенного налогообложения, подчеркнем, что эта группа платежей в бюджет является неотъемлемой частью налоговой системы любого государства. Косвенные налоги выполняют преимущественно фискальную функцию, однако, им также присущи и другие функции налогов. Налоговое администрирование косвенных налогов, по мнению автора, имеет отличия от правил администрирования прямых налогов. Указанное

отличие заключается в том, что в налоговом администрировании косвенных налогов участвует не только проверяемый налогоплательщик, но и иные лица, чьи налоговые обязательства повлияли на величину уплаченных им налогов.

## **1.2 Особенности налога на добавленную стоимость в Российской Федерации**

Одним из наиболее распространенных в мире косвенных налогов является налог на добавленную стоимость, который успешно применяется в большинстве стран с рыночной экономикой уже более 40 лет.

Впервые предложение использовать показатель добавленной стоимости в целях налогообложения было высказано в 1919 году в Германии Вильгельмом фон Сименсом, рекомендовавшим внедрить в налоговую систему Германии налог на добавленную стоимость, который он назвал «облагороженным налогом с оборота». Как замена налога с оборота НДС был учрежден во Франции в 1954 году. Схема его взимания была предложена экономистом М. Лоре.

Широкое распространение НДС стало возможным благодаря подписанию в 1957 году в Риме договора о создании Европейского экономического сообщества, согласно которому страны, его подписавшие, должны были гармонизировать свои налоговые системы в интересах создания общего рынка. В 1967 году директивой Совета ЕЭС НДС был провозглашен главным косвенным налогом Европы, также директивой предписывалось введение всеми членами ЕЭС данного налога в своей налоговой системе до конца 1972 года. Шестая директива Совета ЕЭС 1977 года окончательно утвердила базу современной европейской системы обложения НДС, чем способствовала унификации взимания данного налога в Европе. В настоящее время НДС, включая его модификации, существует в 135 странах мира [127].

В России НДС был введен Законом РСФСР «О налоге на добавленную стоимость» №1992-1 от 06.12.1991 г. и заменил два действовавших ранее налога – налог с оборота и налог с продаж. В настоящее время в нашей стране обязанность

уплачивать НДС, налогоплательщики и основные элементы данного налога установлены Налоговым кодексом Российской Федерации.

В действующих нормативно-правовых актах определение НДС отсутствует, однако, его можно встретить во многих научных публикациях. Так, например, авторы Современного экономического словаря налог на добавленную стоимость определяют как «взимаемый с предприятия налог на сумму прироста стоимости на данном предприятии, исчисляемую в виде разности между выручкой от реализации товаров и услуг и суммой затрат на сырье, материалы, полуфабрикаты, полученные от других производителей со стороны» [46].

В Юридической энциклопедии дано следующее определение: «Налог на добавленную стоимость – один из видов федеральных налогов в РФ. Представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения» [48, с. 252].

Финансовый словарь по существу дает такое же определение НДС, как и Юридическая энциклопедия, но более развернутое: «Налог на добавленную стоимость – по законодательству РФ форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Облагаемый оборот определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), исходя из применяемых цен и тарифов, без включения в них налога на добавленную стоимость. В облагаемый оборот включаются также суммы денежных средств, получаемые организациями от своих покупателей (заказчиков) за реализуемые им товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, пополнения фондов специального назначения или направляемые в счет увеличения прибыли [157]. Так же определяют НДС Г.Б. Поляк [35, с. 106], М.В. Романовский [37, с. 196], Д.Г. Черник [38, с. 54].

Финансово-кредитный энциклопедический словарь трактует НДС как многоступенчатый косвенный налог, которым облагаются операции по продаже (поставке, передаче, сдаче в аренду) товаров, выполнению работ, оказанию услуг. Относится к группе налогов на потребление. НДС предполагает реальное обложение у каждого налогоплательщика не всего оборота, а лишь определенной его части, соответствующей добавленной стоимости [49].

По мнению автора, определение налога на добавленную стоимость нуждается в уточнении, однако прежде целесообразно рассмотреть современное состояние НДС.

Налог на добавленную стоимость, по своей экономической природе, является налогом на внутреннее потребление. При этом напрямую потребитель налогом не облагается. В России плательщиками НДС являются лица, занимающиеся производством и распространением товаров и услуг, а также лица, которые ввозят товары на таможенную территорию страны [2, ст. 143].

В соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму НДС. При получении предварительной оплаты налогоплательщик также обязан предъявить покупателю сумму налога, рассчитанную на основе полученного аванса. При этом продавец обязан оформить особый документ – счет-фактуру. Во всех расчетных документах, первичных учетных документах и в счетах-фактурах соответствующая сумма НДС выделяется отдельной строкой. Более того, нормативными актами по бухгалтерскому учету предусмотрено, что сумма полученного от покупателя НДС не является доходом продавца.

Одним из важнейших преимуществ налога на добавленную стоимость перед налогом с продаж является то, что НДС имеет более широкий круг объектов обложения. Это позволяет снизить зависимость поступлений налога от отдельных стадий движения товаров, в частности от оборота розничной торговли.

Для иллюстрации вышесказанного обратимся к данным, опубликованным Федеральной службой государственной статистики, и рассмотрим структуру розничных цен двух потребительских товаров с разной долей торговой наценки. Так, в средней розничной цене на пару обуви, сложившейся в 2010 году, 46,85 % составляла цена производителя (без НДС). Надбавка перепродавцов указанного товара достаточно велика, она составила 38,01 %. Доля в средней розничной цене налога на добавленную стоимость, начисленного к уплате производителем, составляла 5,29 %, налога, начисленного перепродавцами, – 9,53 %. На другие виды налогов приходится 0,32 % розничной цены рассматриваемого товара [153]. Иными словами, доля НДС, исчисленного к уплате в бюджет на стадии производства, в общей сумме налога, которая уплачена потребителем в цене рассматриваемого товара, составляет 35,70 %. 64,30 % от суммы налога, уплаченной конечным потребителем, должно быть перечислено в бюджет посредниками между производителем и потребителем товара.

Средняя розничная цена на бензин АИ-92, сложившаяся в 2010 году, имеет другую структуру. 52,56 % розничной цены данного товара составляла отпускная цена производителя (без НДС), и только 16,40 % – надбавка перепродавцов. Доля в цене налога на добавленную стоимость, начисленного к уплате производителем, составляла 11,91 %, доля налога, исчисленного перепродавцами, – 4,23 % от средней розничной цены. На другие виды налогов приходится 12,72 % розничной цены рассматриваемого товара [153]. В данном случае, доля НДС, исчисленного к уплате в бюджет на стадии производства, в общей сумме налога, которая уплачена потребителем в цене рассматриваемого товара, составляет 73,79 %. И только 26,21 % от суммы налога, уплаченной конечным потребителем, должно быть перечислено в бюджет посредниками между производителем и потребителем.

Общие принципы построения НДС являются универсальными для всех стран. Однако способы их реализации на практике имеют свои особенности, определяемые спецификой институциональной среды, бюджетно-налоговых традиций, а также тех стратегических и текущих задач, которые приходится

решать национальным правительствам на каждом конкретном этапе социально-экономического развития.

С точки зрения бухгалтерского учета существует четыре варианта расчета суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате в бюджет. Если установить, что налог взимается по ставке  $t$ , то к одинаковой величине исчисленного налога (VAT) приведут следующие способы [32, с. 246]:

1. Прямой аддитивный (балансовый), который предполагает применение ставки налога к результату сложения компонентов добавленной стоимости:

$$VAT = t \times (V + m), \quad (1.1)$$

где  $V$  – сумма выплаченной заработной платы,  $m$  – размер полученной прибыли.

2. Косвенный аддитивный, названный так, потому что при его использовании не происходит расчета добавленной стоимости, а ставка налога применяется к каждому из компонентов добавленной стоимости:

$$VAT = (t \times V) + (t \times m). \quad (1.2)$$

3. Метод прямого вычитания, основанный на применении ставки к разнице сумм продаж и покупок:

$$VAT = t \times (O - I), \quad (1.3)$$

где  $O$  – выручка от реализации за период,  $I$  – стоимость покупок, совершенных в течение отчетного периода.

4. Косвенный метод вычитания (зачетный метод, метод возмещения), при использовании которого сумма НДС рассчитывается как соответствующая ставке процентная доля стоимости реализованных товаров, работ или услуг, уменьшенная на сумму вычетов, определяемых как соответствующая ставке налога процентная доля стоимости приобретенных товаров, работ и услуг:

$$VAT = (t \times O) - (t \times I). \quad (1.4)$$

Ни один из вышеперечисленных методов не противоречит экономической природе НДС. Однако не все возможные способы исчисления НДС одинаково удобны и реализуемы на практике. Подавляющее большинство стран мира рассчитывают налоговые обязательства по НДС с применением метода косвенного вычитания, что объясняется следующими причинами.

При использовании этого метода возникновение налоговых обязательств по НДС связано с моментом осуществления хозяйственной операции – исполнения сделки, которая, теоретически, связывает как минимум двух независимых контрагентов, заинтересованных в предоставлении правдивой информации другой стороной. Это делает метод возмещения относительно более совершенным с правовой, информационной и технической точек зрения. При этом момент возникновения обязательств по НДС и существенные условия сделки документально подтверждаются – например, накладной или счетом-фактурой. Такой подход облегчает налоговый контроль и позволяет проводить встречные проверки. На преимущества администрирования косвенных налогов автором также указано выше.

Кроме того, только зачетный метод позволяет устанавливать несколько ставок налога, в том числе нулевую при экспорте товаров и услуг, а также пониженные социального характера или повышенные на предметы роскоши [23, с. 228].

Указанные преимущества объясняют тот факт, что в России в настоящее время сумма НДС, подлежащая перечислению в бюджет, исчисляется именно по методу возмещения. Для этого налогоплательщиками ежеквартально определяется величина «выходного» НДС, которая рассчитывается как соответствующая ставке налога процентная доля доходов, полученных от реализации налогооблагаемых товаров, работ и услуг. Затем она подлежит уменьшению на сумму вычетов, то есть на сумму «входного» налога, уплаченного поставщикам при приобретении товаров, работ и услуг, операции по реализации которых облагаются НДС. Уплате в бюджет подлежит разница между суммами «выходного» и «входного» налога. Таким образом, сумма НДС, уплаченная конечным потребителем в цене приобретенного товара, распределяется между стадиями цепочки «производитель – конечный потребитель», и каждый из участников цепочки уплачивает ту часть налога, которая пропорциональна доле стоимости товара, добавленной им.

Проиллюстрируем методику расчета методом возмещения суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, с помощью таблицы 1.2.

В целях контроля за полнотой исчисления НДС налогоплательщики ежеквартально подают в налоговые органы декларацию, в которой, наряду с прочей обязательной информацией, декларируют сумму «выходного» и «входного» налога.

Таблица 1.2 – Условный пример расчета суммы НДС, подлежащей уплате на различных стадиях движения товара

Звено	Стоимость покупок, с НДС, руб.	Сумма «входного» НДС, руб.	Объем реализации, с НДС, руб.	Сумма «выходного» НДС, руб.	НДС к уплате в бюджет, руб.
Производитель сырья	–	–	5900	900	900
Производитель товара	5900	900	11 800	1800	900
Оптовый продавец	11 800	1800	14 160	2160	360
Розничный продавец	14 160	2160	17 700	2700	540
Конечный потребитель	17 700	2700	–	–	–

Если сумма налоговых вычетов превышает исчисленную сумму НДС, «входной» налог подлежит возмещению (в части, превышающей сумму исчисленного НДС). НДС подлежит возмещению по результатам проверки декларации либо немедленно при подаче вместе с декларацией банковской гарантии, гарантирующей возврат в бюджет сумм необоснованно возмещенного НДС, если такие факты будут обнаружены при проверке.

Существует три формы НДС: продуктовая, доходная и потребительская. Друг от друга формы НДС отличаются правом предъявления к вычету «входного» налога по приобретенным инвестиционным товарам. В таблице 1.3 приведен расчет обязательств по НДС по данным условного примера в случае применения различных форм налога.

В случае применения продуктовой формы налог, исчисленный со стоимости приобретенных основных средств, вычету не подлежит. В доходной форме НДС может быть предъявлен к вычету по мере начисления амортизации по приобретенному имуществу. Наконец, потребительская форма НДС предусматривает изъятие из объекта налогообложения полной стоимости приобретенных инвестиционных товаров.

Очевидно, что именно потребительская форма не вызывает искажений в производственном процессе между входящими потоками капитального и некапитального характера, является наиболее благоприятной для инвестиций и лучше соответствует целям экономического роста, чем налог на прибыль предприятий. Это обусловило ее широкое использование в странах, применяющих НДС [23, с. 226-227].

Таблица 1.3 – Сравнение форм налога на добавленную стоимость

Показатели	Продуктовая форма НДС, тыс. руб.	Доходная форма НДС, тыс. руб.	Потребительская форма НДС, тыс. руб.
Выручка от продажи товаров за год	11 000	11 000	11 000
НДС с выручки по ставке 18 %	1980	1980	1980
Стоимость приобретенного за год сырья и материалов	5000	5000	5000
НДС со стоимости сырья по ставке 18 %	900	900	900
НДС со стоимости сырья, предъявляемый к вычету	900	900	900
Стоимость приобретенного за год оборудования	5000	5000	5000
НДС со стоимости оборудования по ставке 18 %	900	900	900
НДС со стоимости оборудования, предъявляемый к вычету	0	90 (900 ÷ 10 – срок полезного использования оборудования)	900
НДС к уплате в бюджет за год	1080	990	180

В соответствии с действующим законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для того, чтобы уменьшить сумму «выходного» налога на сумму «входного», в общем случае необходимо соблюсти три условия:

Во-первых, товары (работы, услуги), имущественные права должны быть приобретены для операций, облагаемых НДС.

Во-вторых, товары (работы, услуги), имущественные права должны быть оприходованы (приняты к учету).

В третьих, у покупателя должен быть надлежаще оформленный счет-фактура поставщика и соответствующие первичные документы [2, ст. 171].

Для применения вычета не имеет значения факт оплаты товаров. Особенно следует подчеркнуть, что для применения вычета также не имеет значения факт того, что поставщик уплатил в бюджет НДС, предъявленный им налогоплательщику.

Последнее обстоятельство способствует тому, что при определенных условиях недобросовестные налогоплательщики могут значительно уменьшить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, или даже получить возмещение налога из бюджета.

По данным ФНС России одним из самых распространенных способов получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды является использование в хозяйственной деятельности фирм – «однодневок» для создания фиктивных расходов и получения вычетов по косвенным налогам, в частности НДС, без соответствующего движения товара (работ, услуг).

Для этого организация заключает хозяйственный договор с фирмой – «однодневкой». Затем получает от нее оформленные соответствующие первичные документы по поставке товаров или оказанию услуг, – накладные, акты, счета-фактуры. Наличие оформленных первичных документов и принятие к учету товаров или услуг – достаточные условия для принятия к вычету входного НДС по счетам-фактурам «проблемного» контрагента. В действительности товары или услуги могут быть приобретены у совсем другого поставщика. Фактическая поставка товаров или оказание услуг могут и вовсе отсутствовать.

Затем организация-покупатель перечисляет подставному поставщику предусмотренную договором оплату, включающую налог на добавленную стоимость. Полученные «однодневкой» денежные средства в дальнейшем обналичиваются и возвращаются той организации, которая выступает покупателем в вышеназванной сделке. При этом при наличии оформленных документов организация-покупатель имеет право на вычет НДС со стоимости покупок, тем самым уменьшая свои налоговые обязательства. «Проблемный» поставщик при этом не уплачивает в бюджет НДС с суммы указанной сделки [15].

В результате подобных мошеннических действий складывается ситуация, когда к вычету предъявляются суммы, превышающие объем НДС, реально уплаченный на всех стадиях производства и реализации товаров.

Чтобы оценить масштаб применения схем с участием фирм – «однодневок» для вывода денежных средств в теневую экономику, приведем следующие данные. Так, из числа организаций, проводящих платежи через банковскую систему, 11 % организаций не платят вообще никаких налогов, еще 4-6 % организаций платят чисто символические суммы. При этом в ФНС России зарегистрировано 3,9 млн коммерческих организаций, из них в форме ООО – 3,6 млн. Реально действующих организаций, т. е. тех, которые проводят хоть какие-то платежи через банковскую систему, примерно 2 млн [142].

Несмотря на широкое распространение в практике понятия «фирма – «однодневка» в нормативных актах отсутствует его определение. Нет единого взгляда на его дефиницию и в научном сообществе.

Федеральная налоговая служба в письме от 11.02.2010 г. №3-7-07/84 приводит определение, согласно которому фирма – «однодневка» представляет собой юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели ведения предпринимательской деятельности, как правило, не представляющее налоговую отчетность, зарегистрированное по адресу массовой регистрации и т. д.

Дефиниции, которые содержатся в научной литературе, определяют фирмы – «однодневки» через набор формальных признаков, им присущих:

номинальность должностных лиц, отсутствие по адресу регистрации, короткий срок существования, непредставление налоговой отчетности, неосуществление реальной предпринимательской деятельности, несамостоятельность и тому подобное. Однако эти определения не в полной мере характеризуют сущность рассматриваемого понятия.

Автором сформулировано собственное определение фирмы – «однодневки», которое позволяет охарактеризовать ее сущность и место в схемах по уклонению от налогообложения НДС. Под фирмой – «однодневкой» следует понимать всякое лицо, которое в результате документального оформления сделок по реализации товаров, работ, услуг или имущественных прав приобретает обязанности по уплате налогов в бюджет, но систематически и целенаправленно уклоняется от их исполнения, и (или) участвует в процессах вывода из легального хозяйственного оборота средств, полученных для этого от других налогоплательщиков.

Поскольку фирмы – «однодневки» могут играть разную роль в схемах по уклонению от уплаты НДС, автором предложено классифицировать всю совокупность таких организаций на три группы (рисунок 1.1).



Рисунок 1.1 – Авторская классификация фирм – «однодневок»

Безусловно, конкретным организациям могут быть присущи признаки как одной, так и нескольких из выделенных классификационных групп.

Представляется, что наибольший урон федеральному бюджету наносят те фирмы – «однодневки», от имени которых оформляются документы на реализацию товаров в адрес реальных налогоплательщиков – инициаторов схем уклонения: именно эти организации не исполняют обязанность по уплате НДС в бюджет. Действия по выводу средств из легального хозяйственного оборота являются, в большей степени, доказательством получения необоснованной налоговой выгоды и наличия схемы ухода от налогообложения.

Широкое распространение фирм – «однодневок» позволило автору сделать вывод, что для полного раскрытия фискального потенциала налога на добавленную стоимость в Российской Федерации на современном этапе его развития в первую очередь необходимо лишить фирмы – «однодневки» возможности уклониться от уплаты налога в бюджет.

На практике государство зачастую не может этого обеспечить. Это связано с тем, что количество участников и сложность структуры цепочек перепродажи товаров ничем не ограничена. По данным Федеральной налоговой службы, по состоянию на 01.01.2014 г. в Едином государственном реестре юридических лиц содержались записи о 3 935 487 действующей коммерческой организации и 3 070 958 коммерческих организациях, прекративших деятельность.

Важным элементом построения оптимальной системы налогообложения НДС является выбор ставки. Максимальная ставка НДС в Российской Федерации после его введения составляла 28 %, затем была понижена до 20 %. В настоящее время действуют пять ставок налога. Три ставки в размерах 0, 10 и 18 % – основные и две ставки 10/110 и 18/118 – расчетные. Ставка НДС 18 % применяется во всех особо не оговоренных в законодательстве случаях [2, ст. 164].

Пониженная ставка НДС представляет собой льготу для некоторых видов налогооблагаемых товаров и услуг. Практически все государства, входящие в Организацию экономического сотрудничества и развития, используют, помимо

стандартной, одну или несколько пониженных ставок НДС. Основными аргументами в пользу применения льготных ставок обычно является желание государства создать стимулы для потребления товаров и услуг (это касается книг, газет, общественного транспорта), а также перераспределительный (социальный) характер снижения цен на некоторые блага (медикаменты, продукты питания, детскую одежду) [39, с. 85]. В России ставка 10 % применяется при реализации продовольственных товаров, товаров для детей, периодических печатных изданий и книжной продукции, медицинских товаров, перечень которых утверждается Постановлением Правительства [2, ст. 164].

В Российской Федерации расчетные ставки применяются при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), при удержании налога налоговыми агентами, при передаче имущественных прав, а также еще в нескольких установленных Налоговым кодексом случаях [2, ст. 164].

Кроме пониженной ставки НДС используются еще два вида льгот по этому налогу – освобождение от НДС и использование так называемой нулевой ставки. Принципиальное их отличие состоит в следующем.

В случае, если операция по реализации конкретного товара не облагается НДС, то предприятие при осуществлении таких сделок не взимает НДС с покупателей, но в то же время не получает права на вычет сумм НДС, уплаченных при приобретении ценностей, использованных при производстве необлагаемых товаров. Как правило, группы товаров и услуг не облагаются НДС в том случае, если с административной точки зрения невозможно корректно определить налоговые обязательства, либо административные издержки при этом превышают предполагаемую выгоду, а также, если данные блага имеют общественное значение или их поставкой занимается государственное предприятие. В соответствии с этим правилом, от обложения НДС во многих странах освобождены финансовые и страховые услуги, а также социальные услуги, оказываемые публичными предприятиями, например, образовательные услуги, услуги в сфере здравоохранения, почтовые услуги и иные услуги в области связи. Часто в состав исключений из налогооблагаемой базы входят благотворительные

работы, некоммерческая деятельность некоммерческих организаций, услуги в области культуры и искусства, операции страхования и перестрахования, сдача в аренду недвижимого имущества, финансовые услуги, лотереи и игорный бизнес, операции по продаже земли и зданий [39, с. 85].

Большинство из этих освобождений имеют определенную социальную или общественную направленность (похоронные, социальные и муниципальные услуги, общественный транспорт, спорт), но никак не обусловлены сложностью налогового администрирования.

С другой стороны, введение в состав налогооблагаемой базы некоторых групп товаров и услуг, которые, как правило, освобождены от налогообложения, скорее всего, обусловлено политическими соображениями сохранения социальной справедливости и повышения государственных доходов [39, с. 85].

В ряде случаев применение освобождения от уплаты НДС приводит к потере налогом своих преимуществ. Это разрушает всю цепочку налоговых вычетов и порождает кумулятивный (каскадный) эффект. Вследствие освобождения от уплаты НДС одного из предприятий цепочки производства и поставки товара до конечного потребителя, оно теряет право на налоговый вычет. НДС, уплаченный этим предприятием в цене приобретенной продукции, относится на затраты производства и повышает ее цену. Вследствие того что данное предприятие не взимает НДС со своих продаж, то его покупатели также не имеют права на налоговый вычет, перекладывая на последующего покупателя всю сумму налога в составе расходов.

Следствием этого становится двойное налогообложение всех экономических субъектов, находящихся в начале цепочки «производство – конечное потребление». В итоге освобождение от уплаты НДС как преференция, адресованная отдельным экономическим агентам, при более тщательном рассмотрении таковой вовсе не является, а оборачивается усилением налоговой нагрузки [26, с. 497].

В случае применения нулевой ставки налогоплательщик получает право на возмещение НДС, уплаченного им при закупке товарно-материальных ценностей,

использованных в хозяйственном обороте. По нулевой ставке в России облагается экспорт товаров и услуг, а также некоторые услуги (например, транспортно-экспедиционные), которые сопутствуют вывозу товаров с территории Российской Федерации.

Подобный порядок обложения экспортных операций является проявлением так называемого принципа «места назначения», при использовании которого экспорт полностью освобождается от НДС, уплаченного на внутреннем рынке экспортера. Следует сказать, что к импортированным товарам при этом применяются ставки НДС, действующие на национальном рынке импортера. Таким образом НДС гарантирует идентичные условия косвенного налогообложения как произведенных внутри страны, так и импортированных товаров. В результате, налогом облагается только потребление внутри страны, так что отечественные товаропроизводители при импорте и экспорте товаров оказываются в равных условиях с зарубежными конкурентами.

Наиболее серьезным недостатком принципа места назначения является необходимость несения административных издержек на содержание таможенных служб, занимающихся начислением НДС при ввозе товара в страну назначения, а также организацию возмещения НДС экспортерам и решение связанных с этим технических проблем. Кроме того, существует реальная возможность махинаций, связанных с возмещением входного НДС в стране происхождения товара. По экспертным оценкам, сумма возмещения НДС при лжеэкспорте в России может достигать 15 % от общих сумм налога, который возвращается из бюджета экспортерам. В масштабах страны речь идет о десятках миллиардов рублей [144].

При взимании НДС по принципу места происхождения уплата налога происходит в той стране, где товар был произведен. Это сопровождается отказом от таможенных границ и созданием условий для свободного товарооборота между государствами: при таком подходе все совместное торговое пространство рассматривается как единое, а пересечение таможенных границ больше не считается событием, подлежащим налогообложению [39, с. 84-85].

Подводя итог обзору теории и практики обложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации, следует подчеркнуть, что, в конечном счете, бремя уплаты налога возлагается на конечного потребителя товара, при этом НДС предъявляется продавцом сверх его стоимости. НДС, который уплачивается его носителем – потребителем налогооблагаемых товаров, зависит от цены этого товара, но не от добавленной стоимости – одной из ее составляющих. Показатель добавленной стоимости используется только для того, чтобы распределить в соответствии с установленными правилами налогового администрирования сумму НДС, уплаченного потребителем, между налогоплательщиками, участвовавшими в процессе производства и реализации налогооблагаемого товара.

С учетом этого, автор предлагает определять налог на добавленную стоимость как косвенный многоступенчатый налог по перераспределению в пользу бюджетной системы средств хозяйствующих субъектов и населения, величина которого определяется суммой цен потребляемых ими товаров, работ и услуг.

Главное условие реальной реализации преимуществ НДС – обеспечение мобилизации налога в бюджет на всех стадиях движения товаров таким образом, чтобы сумма вычетов при приобретении товарно-материальных ценностей или услуг не превышала сумму налога, уплаченную в бюджет поставщиком приобретенных ценностей.

### **1.3 Развитие налога на добавленную стоимость в условиях налогового администрирования в Российской Федерации**

Налог на добавленную стоимость в Российской Федерации прошел несколько этапов развития, каждый из которых характеризует определенную стадию совершенствования налогообложения и налогового администрирования НДС.

Как уже было указано, впервые в налоговой системе Российской Федерации налог на добавленную стоимость появился в 1991 г.: он был введен законом РСФСР от 06.12.1991 г. №1992-1. Этим нормативным актом порядок исчисления и уплаты НДС регламентировался вплоть до введения в действие в 2001 г. второй части Налогового кодекса РФ. С этого момента правила начисления и уплаты НДС установлены главой 21 НК РФ.

В зависимости от того, каким нормативным документом был установлен налог на добавленную стоимость, его историю в Российской Федерации можно разделить на два периода: с 1991 г. до 2001 г., и с 2001 г. по настоящее время. Причем оба характеризовались большой изменчивостью налогового законодательства. Так, закон о налоге на добавленную стоимость до своей отмены в 2001 г. претерпел 19 редакций, а во вторую часть Налогового кодекса РФ к настоящему моменту изменения вносились уже 138 раз.

Изменчивость законодательства о налоге на добавленную стоимость свидетельствует о постоянном поиске путей совершенствования элементов этого налога. Однако чересчур большое количество изменений говорит о том, что не все вносимые поправки были в достаточной степени продуманы, подготовлены и соответствовали текущей ситуации.

Налог на добавленную стоимость в Российской Федерации всегда относился к числу федеральных налогов, но не всегда полностью зачислялся в доходы федерального бюджета. До 01.04.1999 г. 25 % собранного налога зачислялось в бюджет субъекта РФ. Со второго квартала 1999 г. и до начала 2001 г. в региональные бюджеты зачислялось 15 % от общей суммы мобилизованного налога на добавленную стоимость. А с введением в действие второй части Налогового кодекса РФ НДС стал полностью зачисляться в доходы федерального бюджета.

С момента своего введения НДС носил ярко выраженный фискальный характер, являясь, в первую очередь, доходным источником бюджета. Рассмотрим, как изменялись со временем основные элементы налога на добавленную стоимость в России.

Налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в Российской Федерации с момента его введения являются организации и предприниматели, осуществляющие операции, облагаемые НДС. При этом изменения в части налогоплательщиков НДС касались только освобождения тех или иных групп субъектов малого бизнеса от обязанности исчислять и уплачивать налог.

В 1992 г. от налогообложения НДС были освобождены лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, если их выручка от реализации товаров не превышала 100 тыс. руб. в год. В период 1993-1995 гг. предел выручки, при превышении которого лица – частные предприниматели, становились налогоплательщиками НДС, составлял 500 тыс. руб. в год. С 1996 г. и до момента введения в действие в 2001 г. главы 21 Налогового кодекса РФ не было предусмотрено освобождение от налогообложения НДС для малого бизнеса [4, ст. 2].

С введением НК РФ организации и предприниматели – субъекты малого бизнеса получили право на освобождение от обязанностей налогоплательщика НДС.

Организации и индивидуальные предприниматели вправе получить освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС, если в течение предшествующих трех последовательных месяцев выручка от реализации необлагаемых товаров не превысила установленного значения. До 01.01.2006 г. указанный критерий составлял 1 млн руб., а после указанной даты его значение было повышено до 2 млн руб.

Кроме того, с 01.01.2002 г. на территории России действуют специальные налоговые режимы, в частности, упрощенная система налогообложения и система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Организации и предприниматели вправе при соблюдении определенных условий (одно из них – не превышение размера годовой выручки установленного порогового значения) перейти с общей системы налогообложения на специальный налоговый режим. После перехода на специальный режим организации и предприниматели

перестают быть налогоплательщиками налога на добавленную стоимость [2, ст. 143, 145].

Несмотря на некоторые различия в применявшихся формулировках, объектом обложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации с момента введения налога является возмездная или безвозмездная передача права собственности на товары, результаты работ и услуг на территории России. Также с 1992 г. и по настоящее время НДС облагаются операции по передаче товаров для собственного потребления налогоплательщика, если такие операции не учитываются при налогообложении прибыли.

Начиная с 1993 г. и до настоящего момента налогом на добавленную стоимость облагаются еще и товары, ввозимые на таможенную территорию страны. В 2001 г. после введения в действие второй части НК РФ перечень объектов обложения НДС дополнился строительными работами, которые были выполнены налогоплательщиком для собственных нужд.

На протяжении своего существования в налоговой системе РФ налог на добавленную стоимость, подлежащий перечислению в бюджет, всегда определялся по методу косвенного вычитания как разность между суммами налога, полученными от покупателей продукции, и уплаченными поставщикам ресурсов. Вместе с тем, при введении налога на добавленную стоимость в 1992 г. за основу была взята продуктовая форма НДС: суммы налога, уплаченные налогоплательщиком своим поставщикам по приобретенным основным средствам и нематериальным активам, не уменьшали величину налога, которую налогоплательщик должен был перечислить в бюджет, а учитывались в стоимости приобретенного имущества.

В 1993-1995 гг. налог на добавленную стоимость в Российской Федерации существовал в доходной форме: НДС, уплаченный поставщикам по приобретенным основным средствам (ОС) и нематериальным активам (НМА), мог быть зачтен при расчете суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, но не одновременно, а равными долями в течение двух лет с момента ввода имущества в эксплуатацию.

Только с 01.01.1996 г. законодательно была закреплена потребительская форма НДС, при которой налогоплательщикам было разрешено предъявлять к вычету всю сумму налога по приобретенным ОС и НМА в периоде принятия их к учету [4, ст. 7]. Потребительская форма НДС применяется по настоящее время.

Также на протяжении периода существования налога на добавленную стоимость в налоговой системе Российской Федерации изменениям подвергался момент определения налоговой базы по НДС. С 1991 г. по 2005 г. налоговая база по налогу на добавленную стоимость определялась либо в момент получения налогоплательщиком оплаты от покупателя, либо в момент отгрузки товара – в зависимости от того, какой метод определения доходов применял налогоплательщик: по оплате или по отгрузке.

С 01.01.2006 г. и по настоящее время действует такой порядок определения налоговой базы, при котором данный показатель определяется на дату отгрузки товаров (оказания услуг, выполнения работ). Однако если оплата от покупателя получена авансом, то обязанность исчисления налоговой базы по налогу на добавленную стоимость возникает и на дату получения оплаты, и на дату отгрузки товаров, при этом в момент отгрузки ранее исчисленный по данной операции НДС подлежит вычету. Введенные с 2006 г. требования к моменту определения налоговой базы предполагают, что в общем случае (применительно не к отдельной операции, а в целом к деятельности налогоплательщика) определение налоговой базы по НДС должно производиться раньше, чем при том порядке, который действовал ранее.

Ставка налога на добавленную стоимость в Российской Федерации за время его присутствия в налоговой системе страны менялась пять раз. Обзор изменения ставок НДС позволяет разделить период существования налога на добавленную стоимость в налоговой системе Российской Федерации на пять этапов:

- 1 полугодие 1992 г. (единая ставка 28 %);
- 2 полугодие 1992 г. (ставки 15 % и 28 %);
- период с 01.01.1993 г. до 01.01.2001 г. (ставки 10 % и 20 %);
- период с 01.01.2001 г. до 01.01.2004 г. (ставки 0 %, 10 % и 20 %);

- период с 01.01.2004 г. по настоящее время (ставки 0 %, 10 % и 18 %).

Формально с момента введения налога на добавленную стоимость было установлено две ставки: 28 % и 21,88 %. Ставка 28 % применялась в тех случаях, когда НДС предъявлялся покупателю сверх цены на товар, а 21,88 % – когда налог предъявлялся в составе регулируемой цены. Применение ставки 21,88 % к регулируемой цене (включающей НДС) равнозначно применению ставки 28 % к той части регулируемой цены, которая соответствует стоимости товара без НДС. Это означает, что фактически была установлена единая ставка в размере 28 %.

Единая ставка просуществовала только на протяжении первого полугодия 1992 г.: уже с 01.07.1992 г. кроме стандартной была введена пониженная ставка в размере 15 %, которая применялась при реализации незначительного количества продовольственных товаров: муки, крупы, макаронных изделий, молока, кефира, творога, масла растительного.

С 01.01.1993 г. ставки НДС были понижены: для продовольственных товаров и товаров для детей была установлена ставка налога в размере 10 %, для всех остальных товаров – 20 %.

С введением в 2001 г. в действие второй части Налогового кодекса Российской Федерации было установлено пять ставок налога. Ставка 0 % применялась к экспорту, 10 % – к продовольственным и медицинским товарам, а также товарам для детей (ей соответствовала расчетная ставка 9,09 %). Все остальные операции по реализации облагались НДС по ставке 20 % (которой также соответствовала расчетная ставка 16,67 %). Кроме того, в первой редакции НК РФ была предусмотрена ставка 13,79 % для налогообложения горюче-смазочных материалов, реализуемых через заправочные станции. Однако она была сразу же отменена.

Начиная с 2002 г. расчетные ставки были установлены в виде обыкновенной, а не десятичной дроби (10/110 % вместо 9,09 % и 20/120 % вместо 16,67 %). А с 01.01.2004 г. стандартная ставка налога на добавленную стоимость в Российской Федерации была снижена до 18 % (расчетная ставка,

соответствующая ей, составила 18/118 %). Именно такие ставки НДС установлены в настоящее время в Российской Федерации.

С 1991 г. ставка налога снижалась, что позволило снизить налоговую нагрузку по НДС, а также за счет применения пониженных ставок и расширения перечня товаров, облагаемых по пониженной ставке, использовать налог на добавленную стоимость для решения социальных задач. Тем не менее, НДС всегда выполнял, в первую очередь, фискальную функцию, оставаясь одним из основных доходных источников федерального бюджета.

В 1992 г. ни экспорт из России, ни импорт в Россию НДС не облагались. С 1993 г. и по настоящий момент налог на добавленную стоимость в Российской Федерации определяется по принципу места назначения: ввозимые в страну товары подлежат обложению налогом, также как и товары, произведенные в России. А вот вывозимые из страны товары от налогообложения освобождаются.

До введения с 01.01.2001 г. в действие главы 21 Налогового кодекса РФ экспортные операции относились к числу освобожденных от налогообложения. Но закон РФ от 06.12.1991 г. №1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» содержал условие о том, что налогоплательщики – экспортеры могут возмещать «входной» НДС по операциям реализации товаров на экспорт в том же порядке, что и по налогооблагаемым [4, ст. 7].

В НК РФ экспортные операции отнесены к числу облагаемых по нулевой ставке. С точки зрения администрирования налога данный порядок представляется более предпочтительным. Законодателем установлен порядок документального подтверждения права на применение ставки НДС 0 %, при несоблюдении которого операции по реализации облагаются по ставкам 10 % или 18 %.

Вычеты по экспортным операциям могут быть заявлены налогоплательщиком только при подтверждении права на применение нулевой ставки. Все это упрощает проверку правомерности возмещения НДС по операциям вывоза товаров из России. Кроме того, нулевая ставка по НДС используется как инструмент стимулирования отдельных отраслей. Так, в

настоящее время по нулевой ставке облагаются товары (работы, услуги) в области космической деятельности, а также построенные морские суда.

С момента введения и по 2007 г. налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость в общем случае являлся календарный месяц, а с 01.01.2008 г. по настоящее время – квартал.

Заслуживают внимания также изменения порядка возмещения НДС из бюджета, которые имели место в период существования налога в России. До введения в действие Налогового кодекса РФ в случае превышения сумм налога, уплаченных поставщикам за приобретенные товары, над суммами налога, исчисленными по реализации товаров (работ, услуг), возникающая разница засчитывалась в счет предстоящих платежей или возмещалась налогоплательщику в месяце, следующем за налоговым периодом.

С 2001 г. срок возврата был продлен: сумма НДС, исчисленная к возмещению, в течение трех месяцев, следующих за налоговым периодом, самостоятельно засчитывалась налоговым органом в счет предстоящих платежей по налогам. Только по истечении трехмесячного срока сумма НДС к возмещению могла быть фактически возвращена налогоплательщику.

Начиная с 2007 г. возмещение НДС производится с учетом результатов камеральной проверки декларации налоговым органом. До этого условие о возмещении НДС по результатам проверки существовало только в отношении НДС, подлежащего возмещению в связи с осуществлением экспортных операций. Начиная с 2010 г. у налогоплательщиков есть право на ускоренное возмещение НДС до окончания камеральной проверки, однако, для этого необходимы гарантии возврата налогоплательщиком излишне возмещенного НДС, если по итогам проверки будет установлен факт завышения суммы налога, предъявленной к возврату из бюджета.

С момента введения НДС в России уплачивался налогоплательщиком самостоятельно по итогам налогового периода. К порядку уплаты налога на добавленную стоимость в Российской Федерации никогда не предъявлялось особых требований: не требовалась особая регистрация в качестве плательщика

НДС, не существовало специальных счетов для поступления и расходования налога или ситуаций безусловного перечисления налога от имени налогоплательщика.

Обзор развития НДС в Российской Федерации позволяет выделить семь этапов совершенствования этого налога (таблица 1.4).

Таблица 1.4 – Основные этапы развития НДС в Российской Федерации

Этап	Продолжительность этапа	Характеристика этапа
1	1992 г.	- НДС введен законом РСФСР, - налогом облагаются только произведенные внутри страны товары, - форма налога – продуктовая, - ставка налога – максимальна за всю его историю (28 %), - налоговый период – месяц, - НДС исчислялся по методу начисления или по кассовому методу (по выбору налогоплательщика), - возмещение НДС (или зачет в погашение налоговых платежей) производилось в короткий срок после представления налоговой отчетности, - 25 % поступившего налога направлялись в бюджет субъекта РФ;
2	1993 – 1995 гг.	- форма НДС изменена на доходную, - понижена ставка (до 20 %), - импортные товары отнесены к числу облагаемых НДС;
3	1996 г. – 1 квартал 1999 г.	- форма НДС изменена на потребительскую (полностью разрешены вычеты по инвестиционным товарам)
4	2 квартал 1999 г. – 2000 г.	- доля НДС, зачисляемого в региональные бюджеты, снижена до 15 %
5	2001 – 2005 гг.	- НДС установлен Налоговым кодексом РФ, - НДС стал полностью зачисляться в федеральный бюджет
6	2005 – 2007 гг.	- максимальная ставка НДС снижена до 18 %, - изменен момент определения налоговых обязательств по НДС: при предварительной оплате и при отгрузке
7	2007 г. – по настоящее время	- налоговый период по НДС продлен до квартала, - изменен порядок возмещения: возмещение НДС налогоплательщикам производится только по результатам проверки налоговой отчетности

Изменениям никогда не подвергался принцип уплаты налога в бюджет. Уплата налога на добавленную стоимость в России всегда производилась налогоплательщиком только при наличии его воли на уплату налога и независимо от того, что бремя НДС перекладывается на потребителя, а источником уплаты налога в бюджет являются средства, полученные продавцом от покупателя.

Обзор изменений российского законодательства по НДС показывает, что за двадцатилетний период присутствия налога на добавленную стоимость в налоговой системе Российской Федерации изменениям подверглись практически все элементы этого налога. Это свидетельствует о постоянном поиске путей совершенствования НДС в целях полной реализации всех присущих этому налогу функций, достижения наиболее полной его собираемости. Однако в связи с быстрой изменчивостью экономической ситуации поиск путей совершенствования налога на добавленную стоимость с учетом текущего состояния экономики должен быть продолжен. При этом автор считает приоритетным направление совершенствования налогового администрирования НДС, основанное на учете присущих налогу особенностей: переложение налоговой нагрузки на потребителя, формирование у поставщика – налогоплательщика фонда средств для оплаты НДС за счет поступлений от покупателей.

## **2 ОЦЕНКА ФИСКАЛЬНОЙ ЗНАЧИМОСТИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ**

### **2.1 Роль налога на добавленную стоимость в формировании доходов федерального бюджета**

Рассмотрев порядок обложения налогом на добавленную стоимость, который законодательно установлен на территории Российской Федерации, проиллюстрируем, каким образом он отражается на реализации фискальной функции НДС.

В 2008 году всеми налогоплательщиками Ульяновской области было начислено налогов в размере 16 567,0 млн руб. (таблица 1 Приложения). При этом налоговых доходов в бюджетную систему поступило 24 961,6 млн руб., что в 1,5 раза больше начисленной суммы, из них 8076,2 млн руб. поступило в федеральный бюджет. Тот факт, что налоговых доходов поступило значительно больше, чем начислено, объясняется особенностями отражения начисления и поступления отдельных налогов в отчетности ФНС России. Основная причина превышения поступлений над начислениями заключается в том, что в отчетности отражаются поступления налога на доходы физических лиц (НДФЛ), но отсутствуют начисления по данному налогу. Это связано в первую очередь с тем, что основная сумма поступающего в бюджет НДФЛ удерживается из доходов физических лиц налоговыми агентами, а не самими налогоплательщиками. При этом в налоговые органы не представляются налоговые декларации, и, следовательно, отсутствуют сведения о начислении НДФЛ. Вторая причина связана с особенностью отражения начислений и поступлений налога на прибыль. В составе начислений отражается только налог, начисленный по итогам налогового периода, то есть года. А в составе поступлений отражаются как поступления налога, так и уплата в течение года текущих авансовых платежей, начисленных по итогам отчетных периодов.

В 2008 году 31,8 % от начисленной суммы приходилось на налог на добавленную стоимость, который был исчислен налогоплательщиками, администрируемыми налоговыми органами Ульяновской области, в размере 5264,1 млн руб. В то же время поступило только 94,3 % от исчисленной суммы НДС – 4963,4 млн руб. Доля НДС в общей сумме поступивших налогов составила 19,9 %, а доля НДС в сумме поступлений в федеральный бюджет превысила 61,5 %.

В 2009 году налогоплательщиками Ульяновской области начислено налогов на 13,8 % меньше, чем годом ранее, – сумма начисленных налогов составила 14 282,7 млн руб. Уровень собираемости налоговых доходов в 2009 году был на 1,3 процентных пункта ниже показателя, достигнутого в 2008 году. Подобную динамику можно объяснить последствиями мирового финансового кризиса, отразившегося на деловой активности хозяйствующих субъектов и суммах налоговых доходов. Налоговыми органами Ульяновской области было собрано налогов в сумме 21 331,2 млн руб., из них в федеральный бюджет поступило 5817,0 млн руб. При этом НДС начислен в сумме 5278,3 млн руб., из которых поступило только 4230,4 млн руб. или 80,2 % от начисленной суммы. От общей суммы начисленных налоговых доходов НДС составлял 37,0 %, от общей суммы собранных на территории Ульяновской области налогов НДС составил 19,8 %, а от общей суммы поступлений в федеральный бюджет – 72,7 %.

В 2009 году по Ульяновской области отмечено снижение суммы начисленных налогов (на 13,8 %), при этом сумма поступивших налогов снизилась больше (на 14,5 %), а сумма поступлений в федеральный бюджет – еще больше (на 28,0 %). На этом фоне сумма начисленного НДС несколько увеличилась (на 0,3 %), а поступление НДС сократилось на 14,7 %. Соотношение поступившего и начисленного НДС упало на 14 процентных пунктов, что показывает снижение уровня налоговой дисциплины.

По России в целом в 2009 году отмечена следующая динамика сумм начисленных и поступивших налогов. Сумма исчисленных налогов снизилась в 2009 году на 22,7 % и достигла 4,7 трлн руб., поступления – на 19,2 % до 7,0

трлн руб. (таблица 2.1). Иными словами, на фоне показателей по России в целом по Ульяновской области 2009 году суммы начисленных и поступивших налогов сократились несколько медленнее. При этом в федеральный бюджет поступило на 30,0 % меньше, чем годом ранее. На этом фоне НДС начислено на 21,6 % больше, чем в 2008 году, а поступило на 17,8 % больше, чем годом ранее. По стране в целом поступление НДС выросло, а в Ульяновской области снизилось. Это говорит о различном воздействии кризиса на разные регионы страны.

Таблица 2.1 – Динамика сумм начисленных и уплаченных налогов на территории России

Показатели	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Начислено налоговых доходов, млрд руб.	6098,5	4713,1	5876,7	7419,9	8653,8	8598,9
Поступило налоговых доходов, млрд руб.	8662,9	6997,0	8441,0	9715,2	10 954,0	12 363,4
Поступило в федеральный бюджет, млрд руб.	3569,7	2500,0	3172,2	4477,7	5162,6	5364,0
Начислено НДС, млрд руб.	1093,1	1328,8	1421,5	1846,5	1996,6	1979,0
Поступило НДС, млрд руб.	998,4	1176,6	1328,7	1753,2	1886,1	1868,2

В 2010 году в Ульяновской области по сравнению с предыдущим годом отмечена иная динамика рассматриваемых показателей. Так, в 2010 году начислено налогов в сумме 17 597,0 млн руб., что на 23,2 % (или 3,3 млрд руб.) больше аналогичного показателя, достигнутого годом ранее. При этом поступило налоговых доходов в сумме 26 712,7 млн руб. (в 1,5 раза больше начисленной суммы) – на 25,2 % или 5,3 млрд руб. больше, чем годом ранее. Из них 7342,7 млн руб. поступило в федеральный бюджет. Достигнутый показатель на 26,2 % или 1,5 млрд руб. больше суммы налогов, которая поступила в федеральный бюджет в 2009 году. При этом из общей суммы начисленных налогов 30,0 % или 5277,4 млн руб. приходится на НДС. Начислено НДС в 2010 году несколько меньше, чем годом ранее. Поступило в бюджет 94,7 % (на 14 процентных пунктов больше уровня 2009 года) от начисленной суммы НДС – а именно 4999,9 млн руб. Доля поступившего НДС в налоговых доходах – 18,7 %.

Доля НДС в доходах федерального бюджета, мобилизованных в Ульяновской области, – 68,1 %.

Для сравнения, по Российской Федерации в целом отмечена положительная динамика как сумм начисленных и поступивших доходов, поступлений в федеральный бюджет, так и сумм начисленного и поступившего НДС. Сумма начисленных налогов выросла в 2010 году на 24,7 %, поступивших – на 20,6 %, налоговые доходы федерального бюджета увеличились на 26,9 %, начислено НДС на 7,0 % больше, чем годом ранее, а поступило – на 12,9 % больше.

Увеличение рассматриваемых показателей в 2010 году по сравнению с предыдущим годом объясняется инфляционными процессами и некоторым восстановлением экономики после спада, обусловленного кризисными явлениями.

В 2011 году сохранялась положительная динамика сумм начисленных и уплаченных налоговых доходов. Налоговыми органами Ульяновской области в 2011 году собрано налогов в сумме 30 090,9 млн руб. (на 12,7 % или 3,3 млрд руб. больше, чем годом ранее), что в 1,6 раза больше начисленной суммы налогов. Так, сумма начисленных налогов достигла 18 767,0 млн руб., увеличившись по сравнению с предыдущим периодом на 6,7 %. Сумма налогов, поступивших в федеральный бюджет, – 7605,0 млн руб.

При этом начислено НДС на 13,9 % меньше, чем годом ранее. Налог на добавленную стоимость начислен в сумме 4 540,2 млн руб. Поступил НДС в размере 4319,4 млн руб., что на 13,6 % меньше уровня аналогичного показателя, достигнутого в 2010 году. Поступил НДС в 2011 году меньше, чем начислен, на 4,8 %. Доля начисленного НДС в налоговых доходах в 2011 году составила 24,2 %, а поступившего НДС – только 14,4 %. Доля поступившего НДС в налоговых доходах федерального бюджета, мобилизованных на территории Ульяновской области, – 56,8 %.

По всей стране в 2011 году начислено налогов на 26,2 % больше, чем годом ранее. При этом поступило на 15,1 % больше, а налоговые доходы федерального

бюджета выросли на 41,2 %. На этом фоне начислен НДС на 29,9 % больше, чем в 2010 году, а поступил – на 31,9 % больше.

В 2012 г. всеми налогоплательщиками Ульяновской области исчислено налогов в размере 23 643,5 млн руб., что на 4873,5 млн руб. или 26 % больше показателя, достигнутого в 2011 г. Сумма поступивших налогов выросла на 19,4 % или 5772,6 млн руб., достигнув 35 863,5 млн руб. Уровень поступивших налогов по сравнению с начисленными незначительно превысил 151 %, снизившись за год на 8,6 процентных пунктов.

При этом в 2012 г. в Ульяновской области собрано налогов, подлежащих зачислению в федеральный бюджет, в сумме 9858,5 млн руб., что на 29,6 % или 2253,5 млн руб. больше уровня предыдущего года. Больше половины налоговых доходов федерального бюджета, мобилизованных в 2012 г. на территории Ульяновской области, составлял НДС, который поступил в размере 5 600,0 млн руб.

Темп прироста поступлений по НДС составил в 2012 г. 29,6 %. Сумма поступившего НДС увеличилась за год на 1280,6 млн руб. и достигла 5600,0 млн руб. В 2012 г. процент поступившего НДС от начисленного составлял 93,7 % или на 1,5 процентных пункта меньше, чем годом ранее. В 2012 г. налогоплательщиками Ульяновской области был начислен НДС в размере 5978,5 млн руб., что на 31,7 % или 1483,3 млн руб. больше, чем годом ранее. НДС составлял в 2012 г. четверть всех налоговых доходов, начисленных в Ульяновской области, и 13,3 % от суммы поступивших налогов. Доля поступившего НДС в налоговых доходах федерального бюджета составила 56,8 %.

В целом по стране в 2012 г. сумма начисленных налоговых доходов выросла на 17 % или 1233,9 млрд руб., достигнув 8653,8 млрд руб. Сумма поступивших налогов выросла несколько медленнее – на 13,0 %. На этом фоне сумма начисленного и уплаченного НДС выросла только на 8,0 %. На территории Ульяновской области начисленный и уплаченный НДС в 2012 г. демонстрировал более быстрый рост, чем в России в целом.

В 2013 г. налогоплательщиками Ульяновской области начислено к уплате в бюджетную систему 25 818,4 млн руб. налогов, фактически перечислено – 45 702,3 млн руб. Указанные показатели соответственно на 2174,9 млн руб. (9,2 %) и 9838,8 млн руб. (27,4 %) больше уровней предыдущего года. 59,4 % (7398,7 млн руб.) налоговых доходов, собранных в 2013 г. в Ульяновской области, составлял налог на добавленную стоимость.

Темп прироста поступлений по НДС в 2013 г. составил 32,1 %, сумма поступившего НДС увеличилась за год на 1798,7 млн руб. В 2013 г. процент поступившего НДС от начисленного составлял 94,5 % или на 0,8 процентных пункта больше, чем в 2012 г. В 2013 г. налогоплательщиками Ульяновской области был начислен НДС в размере 7828,5 млн руб., что на 30,9 % или 1850,0 млн руб. больше, чем годом ранее. НДС составлял в 2013 г. 30,3 % всех налоговых доходов, начисленных в Ульяновской области, и 16,2 % от суммы поступивших налогов.

В целом по стране в 2013 г. сумма начисленных налоговых доходов снизилась на 0,6 % или 54,9 млрд руб., достигнув 8598,9 млрд руб. При этом сумма поступивших налогов выросла на 12,9 %. На этом фоне сумма начисленного НДС снизилась на 0,8 %, уплаченного – на 0,9 %. На территории Ульяновской области на фоне снижения общероссийских показателей начисленный и уплаченный НДС в 2013 г. демонстрировал рост.

Проведенный анализ динамики сумм налогов, которые начислены и уплачены налогоплательщиками на территории Ульяновской области, позволяет сделать несколько выводов.

Во-первых, налог на добавленную стоимость поступал в бюджет в 2008 – 2013 гг. в размере меньшем, чем сумма начисленного налога. При этом НДС является косвенным налогом, источником уплаты в бюджет этого налога является НДС, полученный от покупателя вместе с оплатой товара. Полученный от покупателя НДС не признается доходом продавца. Несмотря на это, на протяжении анализируемого периода налогоплательщики – продавцы товаров,

получая от покупателей соответствующую оплату, в том числе НДС, не в полном объеме перечисляли налог, причитающийся к уплате в бюджет.

Во-вторых, доля НДС в налоговых доходах федерального бюджета, мобилизуемых налоговыми органами Ульяновской области, достаточно значительна (в 2008 – 2013 гг. не снижалась ниже 55 %), чтобы со всей серьезностью относиться к проблемам, связанным с исчислением и уплатой НДС, и постоянно искать пути повышения налоговой дисциплины.

В-третьих, на фоне роста сумм начисленных и уплаченных налогов за 2008-2013 гг., на фоне инфляционного роста цен, сумма налога на добавленную стоимость, исчисленного к уплате в бюджет и фактически поступившего в бюджет, за анализируемый период не продемонстрировала сопоставимой динамики. Так, сумма начисленных налогов за период с 2008 по 2013 г. выросла на 55,8 %, сумма поступивших налогов – на 83,1 %. При этом за 6 анализируемых лет сумма начисленного НДС выросла на 48,7 %, а уплаченного – на 49,1 %. Поскольку основная сумма поступлений обеспечена налогом на прибыль, налогом на доходы физических лиц (НДФЛ) и налогом на добычу полезных ископаемых (НДПИ) (таблица 2.2), невольно напрашивается вопрос о том, насколько согласуется замедленный рост суммы НДС с уверенным ростом указанных налогов.

Таблица 2.2 – Сумма налогов, уплаченных в бюджетную налогоплательщиками Ульяновской области, млн руб.

Показатели	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Поступило налогов, всего	24 961,6	21 331,2	26 712,7	30 090,9	35 863,5	45 702,3
в т. ч. НДС	4963,4	4230,4	4999,9	4319,4	5600,0	7398,7
в т. ч. НДФЛ	7786,2	7691,8	8508,6	9484,5	10 773,7	16 625,2
в т. ч. НДПИ	2139,9	1272,5	1802,9	2682,0	2852,4	3109,6
в т. ч. налога на прибыль	4823,9	4023,7	5767,9	6524,2	7573,4	7229,8

Рост поступлений по налогу на прибыль и НДФЛ, безусловно, связан с увеличением суммы прибыли и фонда оплаты труда. Прибыль и оплата труда – составляющие добавленной стоимости, рост которых должен сопровождаться

ростом величины добавленной стоимости и ее налогооблагаемой части. Увеличение объема добычи полезных ископаемых должно сопровождаться ростом объема их реализации. Это заставляет задуматься о причинах выявленного противоречия и возможных путях совершенствования НДС, поиске резервов повышения собираемости указанного налога.

Для более детального анализа суммы начисленного к уплате в бюджет НДС воспользуемся данными, опубликованными на официальном сайте Управления ФНС России по Ульяновской области.

По состоянию на 01.01.2009 г. плательщиками НДС на территории Ульяновской области по всем налогооблагаемым объектам начислен налог в сумме 57 503,1 млн руб. (рисунок 2.1). Из них 57 345,4 млн руб. (более 99,7 %) начислено по операциям, облагаемым не по нулевой ставке, с учетом восстановленных сумм налога. Менее 0,2 % исчисленной суммы налога по состоянию на указанную дату составлял НДС, исчисленный по данным налоговых агентов, и 0,1 % – сумма НДС по операциям, по которым не подтверждена обоснованность применения ставки НДС 0 %.

В 2008 году (по данным территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Ульяновской области) оборот организаций составил 344 117,0 млн руб. Сумма налога, исчисленная не по нулевой ставке, с учетом восстановленного НДС, составляла на 01.01.2009 г. 16,7 % от суммы оборота всех предприятий области.

Годом позднее сумма НДС, начисленного по облагаемым объектам, составляла только 48 950,0 млн руб., что на 14,9 % или 8553,1 млн руб. меньше значения рассматриваемого показателя на 01.01.2009 г. Следует отметить, что по данным Банка России уровень инфляции в 2009 году составил 8,3 %. Если скорректировать начисленную в 2009 году сумму НДС на уровень инфляции и сравнить с предыдущим годом, то снижение будет еще более значительным – на 21,4 % (рисунок 2.2).

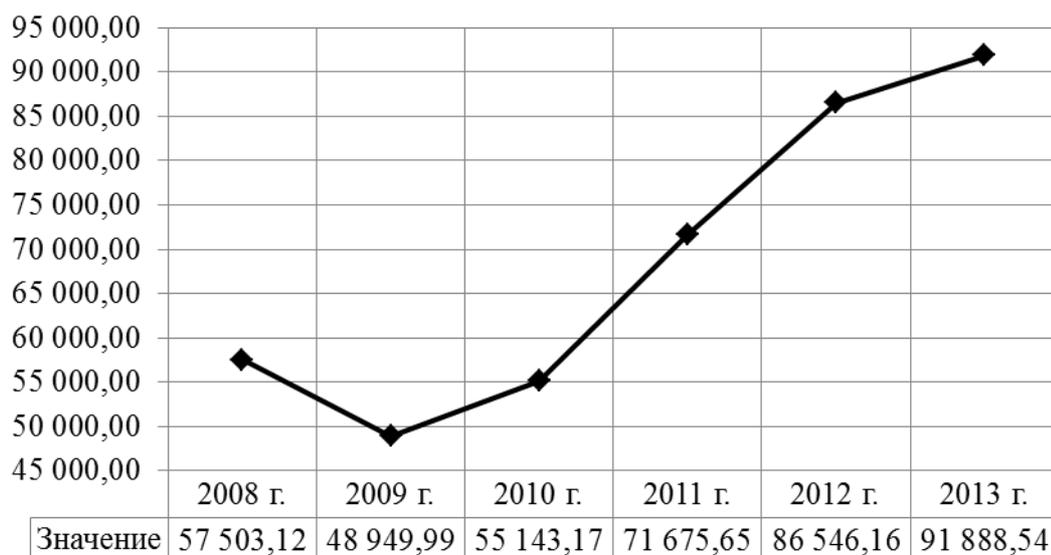


Рисунок 2.1 – Динамика суммы начисленного по облагаемым объектам НДС, млн руб.

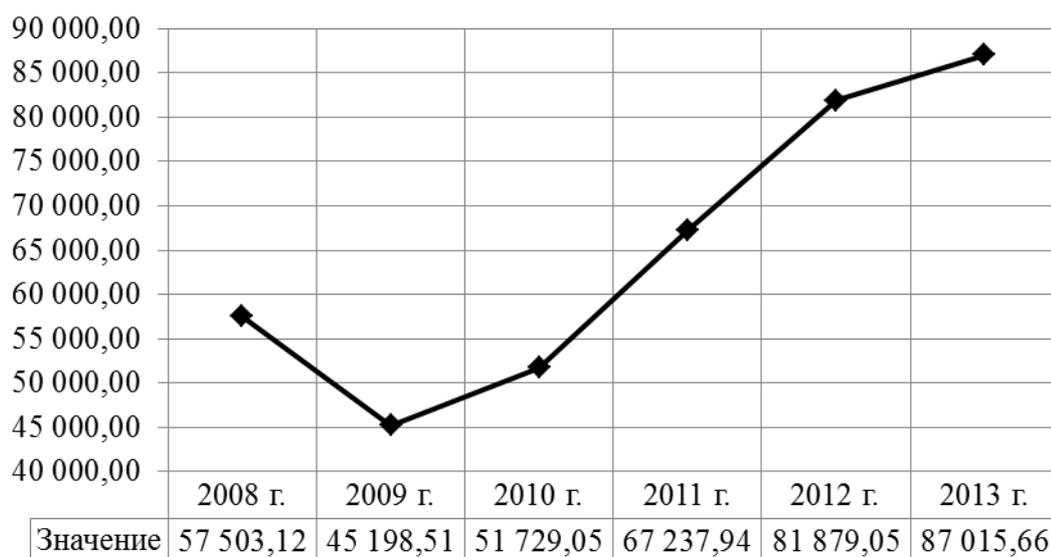


Рисунок 2.2 – Динамика суммы начисленного по облагаемым объектам НДС (приведенной к ценам предыдущего года), млн руб.

Также как и на 01.01.2009 г., на 01.01.2010 г. самой значительной составляющей итоговой величины НДС, начисленной по налогооблагаемым объектам, была сумма налога, исчисленная по ставкам, предусмотренным пп. 2-4 ст. 164 НК РФ (10 %, 18 %, 10/110, 18/118), с учетом восстановленных сумм налога. Данная составляющая в абсолютном выражении достигла 48 828,2 млн

руб. (99,8 % итога). Совместный вклад суммы НДС, исчисленной по данным налогового агента, и величины налога по операциям, по которым не подтверждена обоснованность применения нулевой ставки, по состоянию на 01.01.2010 г. не превысил 0,3 %.

В 2009 году оборот ульяновских предприятий составил 259 406,3 млн руб. Доля НДС, исчисленного по облагаемым операциям по ставкам 10 %, 18 % и расчетным ставкам, включающего восстановленный налог, составила 18,8 % от суммы оборота организаций.

На 01.01.2011 г. сумма НДС, начисленного по облагаемым объектам, составила 55 143,2 млн руб. Достигнутое значение на 6193,2 млн руб. или 12,7 % больше показателя на 01.01.2010 г. Если и здесь скорректировать достигнутое значение на уровень инфляции (6,6 % по данным Банка России), то рост по отношению к предыдущему году составит 5,7 %. Если скорректировать сумму начисленного налога на величину инфляции, накопленной за 2009 – 2010 гг., и сравнить со значением рассматриваемого показателя на 01.01.2009 г., то снижение начисленной суммы НДС составит 16,9 % (рисунок 2.3).

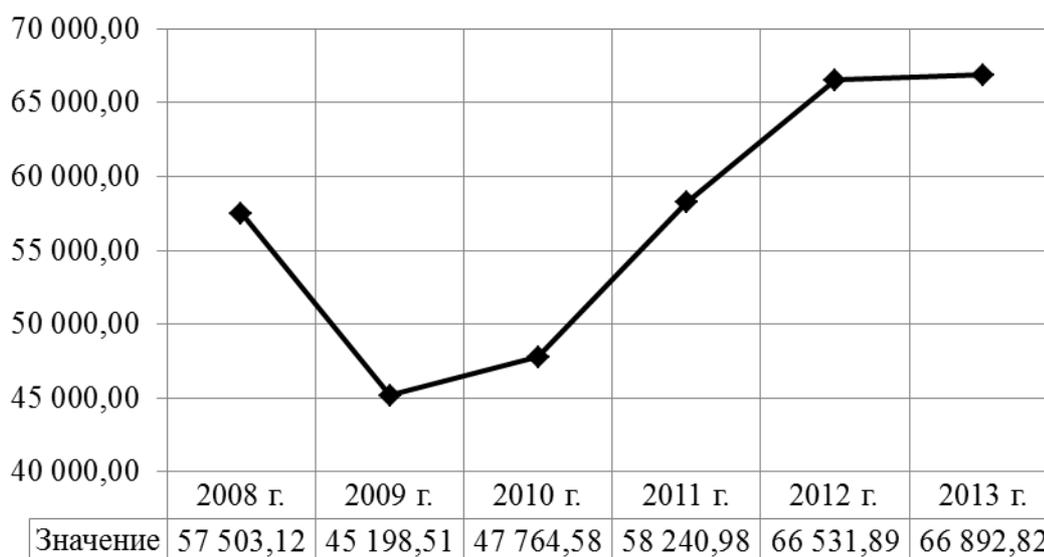


Рисунок 2.3 – Динамика суммы начисленного по облагаемым объектам НДС (приведенной к ценам 2008 года), млн руб.

На 01.01.2011 г. сумма налога, исчисленная по ставкам, предусмотренным пп. 2-4 ст. 164 НК РФ, с учетом восстановленных сумм НДС, составила 55 006,3 млн руб. (99,8 % от общей суммы начисленного налога). При этом оборот предприятий достиг 385 758,8 млн руб. Иными словами, на 01.01.2011 г. доля анализируемого показателя в сумме оборота организаций составила 14,3 %.

Четверть процента от общей суммы начисленного НДС приходилось на налог, исчисленный по данным налогового агента, и НДС с реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения нулевой ставки по которым не подтверждена документально.

На 01.01.2012 г. всеми налогоплательщиками Ульяновской области по налогооблагаемым объектам был начислен НДС в сумме 71 675,6 млн руб., что на 30,0 % или 16 532,5 млн руб. больше, чем годом ранее. Однако если скорректировать начисленную сумму налога на темп инфляции (6,6 % в 2011 году) и сравнить с аналогичным показателем на 01.01.2011 г., то отмеченный рост будет несколько скромнее и составит 21,9 % (рисунок 2.2). Если же скорректировать показатель на конец 2011 года на инфляцию, накопленную за три предшествующих года, и сравнить с аналогичным показателем, достигнутым на конец 2008 года, то можно констатировать рост на 1,2 % (рисунок 2.3).

Из общей суммы начисленного в 2011 году НДС только немногим более 0,3 % приходилось на НДС налогового агента и налог, который исчислен по операциям, по которым не подтверждена правомерность применения ставки 0 %. Большая часть, а именно 71 443,0 млн руб. или 99,7 %, от начисленного НДС приходилась на налог, который исчислен не по нулевой ставке по облагаемым операциям, включая восстановленный НДС. При этом соотношение данного показателя с оборотом предприятий Ульяновской области (в 2011 году составившем 476 818,9 млн руб.) установилось на уровне 15,0 %.

На 01.01.2013 г. всеми налогоплательщиками Ульяновской области по налогооблагаемым объектам был начислен НДС в сумме 86 546,2 млн руб., что на 19,3 % или 14 870,5 млн руб. больше, чем годом ранее. Если скорректировать

начисленную сумму налога на темп инфляции и сравнить с аналогичным показателем на 01.01.2012 г., то темп прироста составит 14,2 %. Если же скорректировать показатель на конец 2012 года на инфляцию, накопленную за четыре предшествующих года, и сравнить с аналогичным показателем, достигнутым на конец 2008 года, то можно констатировать рост на 15,7 %.

Из общей суммы начисленного в 2012 году НДС 0,1 % приходилась на НДС налогового агента и налог, который исчислен по операциям, по которым не подтверждена правомерность применения ставки 0 %. Большая часть, а именно 86 429,2 млн руб. или 99,9 % от начисленного НДС приходилась на налог, который исчислен по операциям реализации товаров и услуг между российскими лицами (налогоплательщиками и конечными потребителями).

Отношение НДС, начисленного по внутрироссийским операциям реализации, к обороту предприятий Ульяновской области (510 970,5 млн руб. по данным Росстата) составило 14 %.

Общая сумма НДС, начисленного к уплате налогоплательщиками Ульяновской области, составила на 01.01.2014 г. 91 888,5 млн руб., из них 91 698,6 млн руб. (99,8 %) приходилось на НДС, начисленный по операциям реализации налогоплательщиками товаров (работ, услуг) внутрироссийским покупателям.

Анализ показывает, что основную долю исчисленной суммы НДС занимает налог, который начислен по операциям реализации товаров, работ и услуг налогоплательщиками друг другу и конечным потребителям. При этом с 2008 по 2013 г. величина налоговой базы по НДС, продекларированной налогоплательщиками Ульяновской области, в целом сопоставима с показателем оборота предприятий. Это может свидетельствовать о том, что причина тех негативных тенденций, о которых говорилось выше, связана не с неисчислением НДС, а с завышением налоговых вычетов.

## 2.2 Анализ структуры и динамики налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость

Важнейшая составляющая анализа начисления и уплаты налога на добавленную стоимость заключается в анализе вычетов по указанному налогу.

По данным Управления Федеральной налоговой службы по Ульяновской области, по состоянию на 01.01.2009 г. всего предъявлен к вычету налог на добавленную стоимость в сумме 52 631,2 млн руб. (таблица 2 Приложения). Из него 51 646,6 млн руб. или 98,1 % – НДС, предъявленный к вычету при осуществлении операций, облагаемых не по нулевой ставке. 35,0 млн руб. (менее 0,1 %) предъявлено к вычету при осуществлении операций, по которым не подтверждена правомерность применения ставки 0 % НДС, и 949,6 млн руб. (1,8 % от общей суммы вычетов) предъявлено к вычету по операциям, облагаемым по нулевой ставке.

Доля вычетов, рассчитанная как соотношение общей суммы вычетов к исчисленной сумме НДС (всего), на рассматриваемую дату составила 91,5 %. (таблица 2.3).

Таблица 2.3 – Процент вычетов по НДС, рассчитанный по данным статистической отчетности УФНС России по Ульяновской области

Показатели	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Процент вычетов	91,53	91,48	92,20	95,04	93,16	92,52
Процент вычетов по операциям, облагаемым по ставкам, предусмотренным пп. 2-4 ст. 164 НК РФ	90,06	90,54	91,27	92,81	91,94	91,48

Если сопоставить сумму вычетов, отнесенную к операциям, облагаемым не по нулевой ставке, и сумму налога, исчисленную при их совершении, то доля вычетов составит 90,1 %.

Годом позднее к вычету предъявлен НДС в сумме 44 780,1 млн руб., что на 7851,1 млн руб. или 14,9 % меньше показателя на предыдущую дату. Из общей

суммы вычетов 44 209,5 млн руб. предъявлено по операциям, облагаемым по нулевой ставке.

Данная составляющая общей суммы вычетов меньше аналогичного показателя, достигнутого годом ранее, на 7437,1 млн руб. или 14,4 %. Менее 0,1 % от общей суммы вычетов (17,2 млн руб. или вдвое меньше, чем годом ранее) приходится на вычеты, которые предъявлены при осуществлении операций, по которым не подтверждена документально правомерность применения нулевой ставки. По состоянию на 01.01.2010 г. 553,3 млн руб. (1,2 % общей суммы вычетов) предъявлено по операциям, по которым подтверждена правомерность применения нулевой ставки. Данный показатель меньше аналогичного на 01.01.2009 г. на 41,7 % или 396,3 млн руб.

Доля общей суммы вычетов в общей сумме начисленного НДС на 01.01.2010 г. составила 91,5 %, то есть практически сохранилась на уровне предыдущего года.

В 2009 г. доля вычетов по операциям, облагаемым по ставкам, предусмотренным пп. 2-4 ст. 164 НК РФ, в сумме начисленного налога по таким операциям выросла по сравнению с предыдущим годом на 0,4 % и превысила 90,5 %.

Общая сумма вычетов по налогу на добавленную стоимость на 01.01.2011 г. достигла 50 844,7 млн руб., увеличившись за год на 6064,7 млн руб. или 13,5 %. 98,7 % (50 203,7 млн руб. в абсолютном выражении) от названного показателя составляла сумма НДС, подлежащая вычету по операциям, облагаемым по налоговым ставкам, предусмотренным пп. 2-4 ст. 164 НК РФ. Названная составляющая увеличилась за год на 13,6 % или на 5994,2 млн руб. в абсолютном выражении.

На рассматриваемую дату менее 0,1 % общей суммы вычетов приходилось на вычеты по операциям, по которым не подтверждена документально правомерность применения ставки НДС 0 %. В абсолютном выражении указанная составляющая достигла 24,8 млн руб., что на 44,1 % больше, чем годом ранее. Вычеты по операциям, по которым подтверждена правомерность применения

нулевой ставки, составили 616,2 млн руб. (на 11,4 % или 62,9 млн руб. больше показателя на 01.01.2010 г.) или 1,2 % общей суммы вычетов.

Доля вычетов на 01.01.2011 г. составила 92,2 % или на 0,7 процентных пункта больше, чем на начало 2010 года. Доля вычетов по операциям, облагаемым НДС по ставкам, предусмотренным пп. 2-4 ст. 164 НК РФ, достигла 91,3 %.

По данным отчетности Управления ФНС России по Ульяновской области на 01.01.2012 г. общая сумма НДС, предъявленного к вычету, достигла 68 119,1 млн руб., что больше на 34,0 % или 17 274,4 млн руб., чем годом ранее. 97,3 % указанной суммы составлял НДС, который предъявлен к вычету по операциям, облагаемым по ставкам 10 %, 18 % и расчетным ставкам. В абсолютном выражении упомянутая составляющая достигла 66 305,1 млн руб., увеличившись за год на 32,1 % или 16 101,4 млн руб.

Сумма НДС, предъявленная к вычету по операциям, по которым документально не подтверждена правомерность применения ставки 0 %, выросла в 2011 году в 3,2 раза, на 01.01.2012 г. составив 80,1 млн руб. или чуть более 0,1 % общей суммы вычетов. В 2011 году сумма вычетов по операциям, облагаемым по нулевой ставке, увеличилась в 2,8 раза, составив на конец года 1733,9 млн руб. или 2,6 % общей суммы НДС, предъявленной к вычету.

Доля вычетов, рассчитанная как соотношение общей суммы вычетов к исчисленной сумме НДС (всего), на рассматриваемую дату составила 95,0 %, увеличившись за 2011 год на 2,8 процентных пункта. Если сопоставить сумму вычетов и налога, исчисленную при осуществлении операций, облагаемых не по нулевой ставке, доля вычетов составит 92,8 % или на 1,5 процентных пункта больше, чем годом ранее.

На 01.01.2013 г. общая сумма налоговых вычетов по НДС достигла 80 636,6 млн руб., что на 12 517,5 млн или 18 % больше, чем годом ранее. При этом сумма вычетов, предъявленная по операциям, облагаемым не по нулевой ставке, выросла в 2012 году на 13 158,0 млн руб. (19,8 %), достигнув к началу 2013 г. 79 463,1 млн руб.

От общей суммы налоговых вычетов 98,6 % составляли вычеты, которые заявлены по операциям реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке. 1,4 % приходилось на вычеты по операциям реализации товаров на экспорт. Процент вычетов по всем операциям реализации достиг к концу 2012 г. 93,2 %, а доля вычетов по внутрироссийским операциям реализации товаров (работ, услуг) – 91,9 %.

На 01.01.2014 г. всеми налогоплательщиками Ульяновской области к вычету был предъявлен налог на добавленную стоимость в сумме 85 012,9 млн руб., что на 5,4 % или 4376,3 млн руб. больше, чем на 01.01.2013 г. При этом сумма вычетов по внутрироссийским операциям увеличилась на 4027,1 млн руб. (5,1 %) и достигла 83 889,1 млн руб.

Доля вычетов по операциям реализации, облагаемым не по нулевой ставке, в общей сумме вычетов, составила 98,7 %. Отношение общей суммы вычетов к суммарной величине начисленного налога составило на 01.01.2014 г. 92,5 % (на 0,7 процентных пункта меньше, чем годом ранее). Аналогичный показатель, рассчитанный только для внутрироссийских операций по реализации, составил 91,5 % (на 0,4 процентных пункта меньше, чем годом ранее).

При этом за период с 2008 по 2013 гг. названный показатель вырос на 1 процентный пункт по всем операциям реализации и на 1,4 процентных пункта – по операциям реализации товаров (работ, услуг) на территории России. Анализ динамики сумм НДС, начисленных к уплате и предъявленных к вычету, позволяет сделать вывод об ускоренном росте вычетов по сравнению с начислением.

Если устранить влияние инфляции на рост анализируемых показателей, получим следующее. С 2008 по 2012 г. сумма налога, исчисленного к уплате в бюджет, выросла на 9028,87 млн руб. При этом за тот же период вычеты выросли на 9353,1 млн руб. Только в 2013 г. начисления росли быстрее вычетов, составив в ценах 2008 г. 66 892,8 млн руб. и 61 557,5 млн руб. соответственно (рисунки 2.4, 2.5 и 2.6).

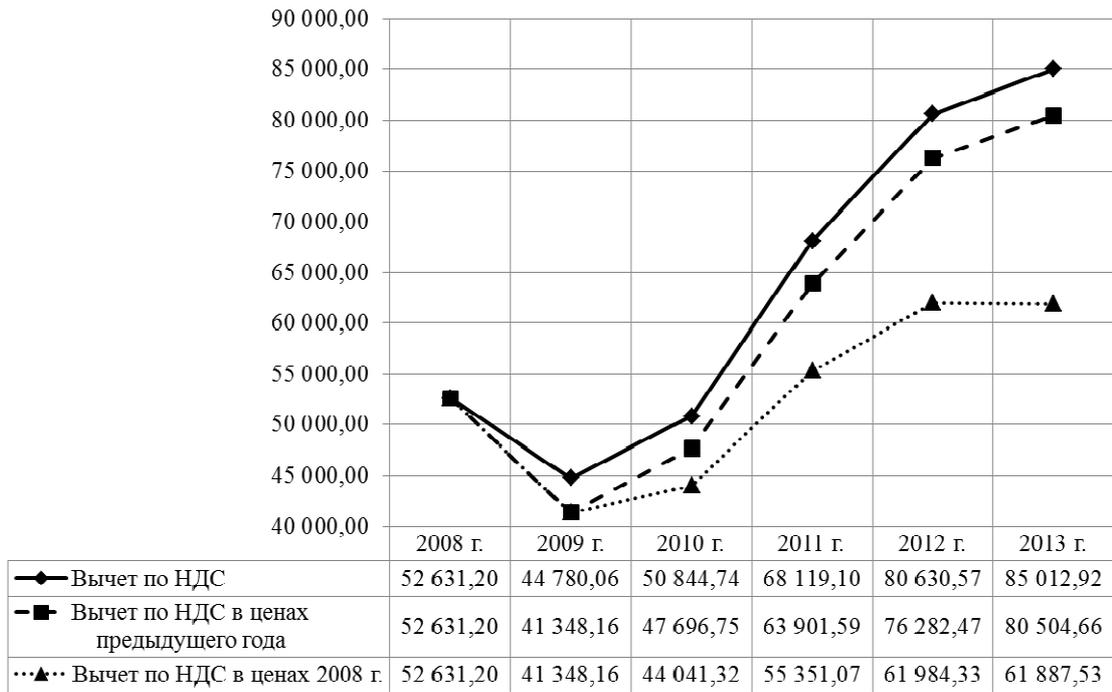


Рисунок 2.4 – Динамика суммы НДС, предъявленной к вычету налогоплательщиками Ульяновской области (в номинальном выражении и скорректированной на темп инфляции), млн руб.

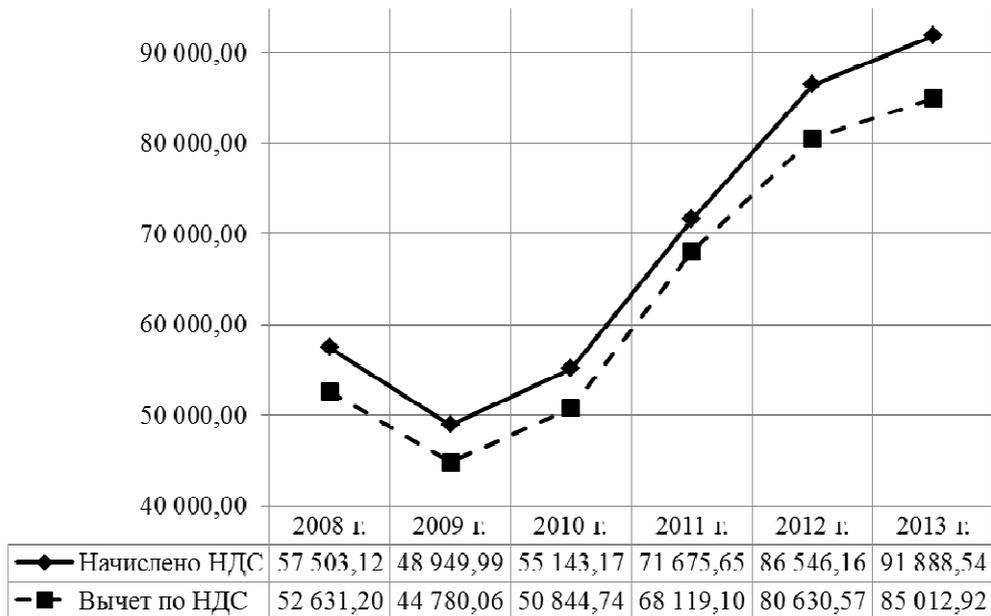


Рисунок 2.5 – Сравнение итоговых сумм НДС, начисленных к уплате и предъявленных к вычету налогоплательщиками Ульяновской области, млн руб.

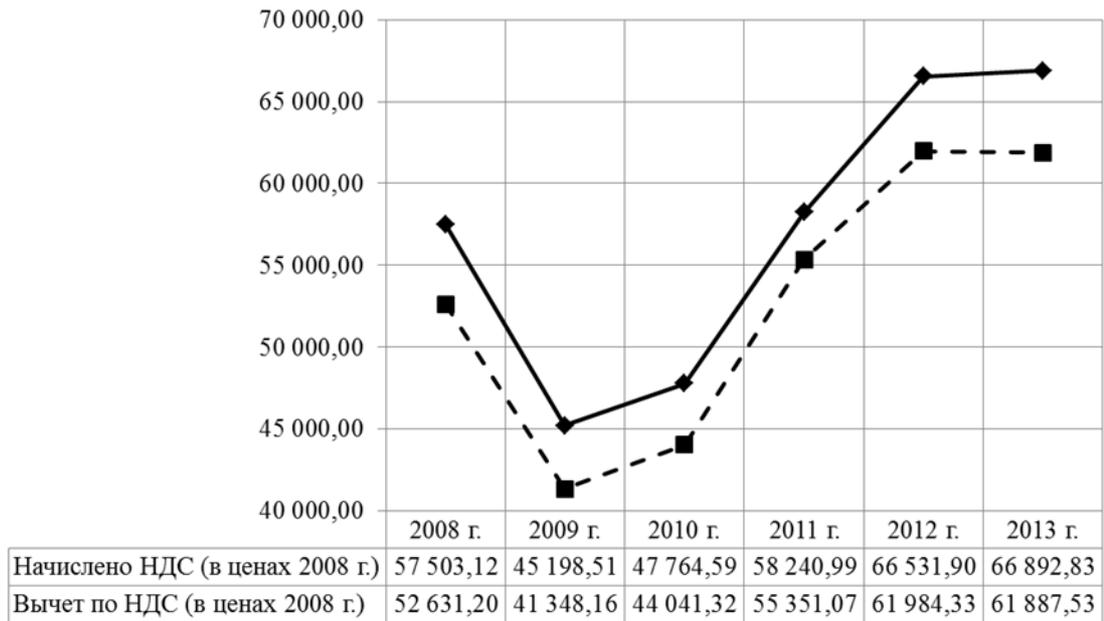


Рисунок 2.6 – Сравнение сумм НДС, начисленных к уплате и предъявленных к вычету налогоплательщиками Ульяновской области по облагаемым не по нулевой ставке операциям (в ценах 2008 г.), млн руб.

НДС к вычету может быть предъявлен покупателем не ранее того налогового периода, в котором соответствующая сумма налога исчислена продавцом к уплате в бюджет. Соответственно, ускоренный рост вычетов по НДС по сравнению с начислениями негативно характеризует современное состояние исчисления НДС в Ульяновской области.

Отдельная составляющая общей величины вычетов – сумма НДС, которая предъявлена при осуществлении операций, облагаемых налогом по нулевой ставке. По состоянию на 01.01.2009 г. к вычету по операциям, облагаемым НДС по ставке 0 %, предъявлен налог в сумме 949,6 млн руб. (рисунок 2.7) Годом позднее – в сумме 553,3 млн руб., что на 41,7 % или 396,3 млн руб. меньше.

На 01.01.2011 г. величина вычетов данной группы составила 616,2 млн руб., что на 11,4 % или 62,9 млн руб. больше, чем годом ранее. В 2011 году сумма НДС, предъявленная по операциям, обоснованность применения нулевой ставки по которым документально подтверждена, увеличилась на 1117,7 млн руб. или в 2,8 раза, достигнув на 01.01.2012 г. 1733,9 млн руб. На 01.01.2013 г. сумма вычетов по экспортным операциям снизилась на 575,5 млн руб. до 1158,4 млн руб.

На 01.01.2014 г. сумма НДС, предъявленная к вычету по экспортным операциям, составила 1117,3 млн руб., снизившись за год на 68,1 млн руб. или на 5,7 %.

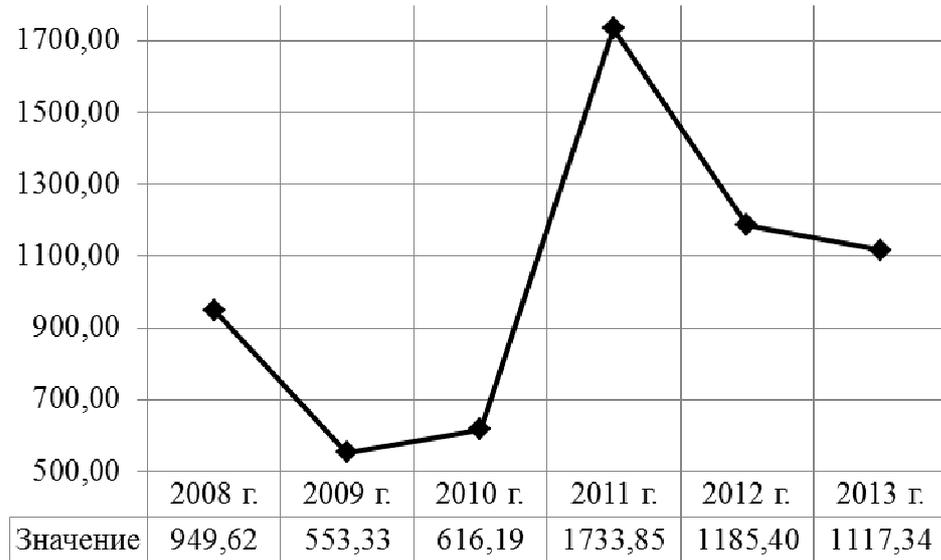


Рисунок 2.7 – Динамика вычетов, предъявленных налогоплательщиками Ульяновской области по операциям, облагаемым по нулевой ставке, млн руб.

По данным УФНС России по Ульяновской области, на 01.01.2009 г. общая сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет, составила 6987,1 млн руб. Годом позднее значение данного показателя снизилось на 807,1 млн руб. или 11,5 % до уровня в 6180,0 млн руб. К 01.01.2011 г. сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет, по сравнению с прошлым годом выросла на 940,8 млн руб. или 15,2 %, достигнув 7120,7 млн руб. В 2011 году анализируемый показатель увеличился на 8,7 % или 616,3 млн руб., составив на 01.01.2012 г. 7737,0 млн руб. В 2012 г. сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет, выросла на 1559,9 млн руб. (20,2 %), достигнув к 01.01.2013 г. 9296,9 млн руб. В следующем году данный показатель увеличился на 559,7 млн руб. или 6,0 % и составил на 01.01.2014 г. 9856,6 млн руб.

Ранее, на условном примере (см. таблицу 1.2) было показано, что сумма НДС, который уплачивается на всех стадиях движения товара, при отсутствии в цепочке лиц, освобожденных от уплаты налога, равна налогу, который конечный

потребитель уплачивает розничному продавцу. В связи с этим сравним сумму НДС, исчисленного к уплате в бюджет с оборотом розничной торговли.

По данным Росстата, в 2008 г. оборот розничной торговли в Ульяновской области составил 85 504,5 млн руб., в 2009 г. – 87 795,3 млн руб., в 2010 г. – 103 684,3 млн руб., в 2011 г. – 115 442,5 млн руб., в 2012 г. – 132 745,9 млн руб., в 2013 г. – 148 304,0 млн руб. Таким образом, доля налога, исчисленного к уплате в бюджет, по состоянию на 01.01.2009 г. составила 8,2 %, на 01.01.2010 г. – 7,0 %, на 01.01.2011 г. – 6,9 %, на 01.01.2012 г. – 6,7 %, на 01.01.2013 г. – 7,0 %, на 01.01.2014 г. – 6,7 %.

Сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета, по состоянию на 01.01.2009 г. составила 2151,9 млн руб., на 01.01.2010 г. – 2015,6 млн руб., на 01.01.2011 г. – 2831,5 млн руб., на 01.01.2012 г. – 4175,1 млн руб., на 01.01.2013 г. – 3427,4 млн руб., на 01.01.2014 г. – 3052,8 млн руб. Иными словами, в 2009 году анализируемый показатель снизился на 6,3 % или 136,2 млн руб., в 2010 году вырос на 40,5 % или 815,9 млн руб., в 2011 году увеличился на 47,5 % или на 1343,6 млн руб., в 2012 году – снизился на 747,7 млн руб. или 17,9 %, в 2013 году – снизился на 374,6 млн руб. или 10,9 %.

С 2008 по 2013 годы рассматриваемый показатель увеличился на 900,9 млн руб., при этом за счет вычетов по экспорту – только на 167,7 млн руб. В большей мере рост возмещения объясняется увеличением суммы НДС, которая предъявлена к вычету по операциям реализации на внутреннем рынке.

Представленные выше результаты анализа сумм НДС, начисленных по налогооблагаемым объектам, предъявленных к вычету, исчисленных к возмещению и уплате, позволяют сделать следующие выводы.

Потенциал НДС как стабильного источника налоговых доходов федерального бюджета на территории Ульяновской области в течение 2008 – 2013 гг. значительно сдерживался ускоренным ростом суммы налога, исчисленной к возмещению. При этом рост обусловлен в первую очередь тем, что сумма налога на добавленную стоимость, которая предъявлена к вычету по операциям реализации товаров (работ или услуг) на территории Российской

Федерации, на протяжении 2008 – 2013 гг. росла быстрее, чем сумма НДС, исчисленная к уплате.

Поскольку существующий порядок налогообложения НДС в целом соответствует экономической природе данного налога, то следует задуматься о причине тех противоречий, которые выявлены в ходе анализа. Возможной причиной может быть недобросовестность налогоплательщиков, выражающаяся в занижении суммы налога к уплате и завышении вычетов по НДС. Ускоренный рост вычетов позволяет предположить, что усилия следует сконцентрировать именно в направлении пресечения злоупотреблений в части завышения вычетов. Для полной реализации фискального потенциала налога на добавленную стоимость необходимо совершенствовать механизмы контроля за правомерностью предъявления НДС к вычету.

### **2.3 Контрольно-аналитическая работа налоговых органов при налоговом администрировании по налогу на добавленную стоимость**

Анализ динамики поступлений НДС в бюджет, а также структуры начислений и вычетов по налогу позволяет предположить, что в настоящее время существует масса нерешенных проблем, мешающих раскрытию фискального потенциала НДС. Вместе с тем, действующий порядок его исчисления, в основе которого лежит метод количественного определения добавленной стоимости как разности суммы продаж и покупок, совершенных хозяйствующим субъектом в течение одного периода, соответствует экономической природе рассматриваемого налога. Следовательно, можно сделать вывод, что раскрытию фискального потенциала НДС препятствуют многочисленные злоупотребления, допускаемые налогоплательщиками с целью минимизации обязательств по налогу. Решить данную проблему может повышение эффективности налогового администрирования, одной из составляющих которого является налоговый контроль.

Налоговый контроль представляет собой деятельность по контролю за соблюдением налогового законодательства, в том числе и за соблюдением порядка исчисления и уплаты НДС. Эту работу проводят только сотрудники налоговых органов посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра используемых для извлечения дохода помещений и территорий.

Для осуществления налогового контроля организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах независимо от наличия обстоятельств, с которыми Налоговый кодекс РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора. При этом действующим законодательством не предусмотрено обязанности по регистрации в качестве налогоплательщика НДС [1, ст. 82-83].

Налоговый кодекс РФ определяет две разновидности налоговых проверок: камеральные и выездные.

Камеральная налоговая проверка начинается в день представления налоговой декларации по НДС и проводится в течение трех месяцев по месту нахождения налогового органа на основе самой декларации, документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Проверке должны подвергаться все поступившие в налоговый орган декларации. Срок проверки не прерывается. Она проводится без какого-либо специального решения руководителя налогового органа [1, ст. 88].

Контрольные мероприятия, которые могут проводить инспекторы при проведении камеральной проверки, описаны ниже.

Во-первых, в ходе проверки инспекторы вправе потребовать письменные пояснения, если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации или противоречия в имеющихся сведениях. При этом используются сведения:

- содержащиеся в документах, представленных одновременно с налоговой декларацией,
- полученные при анализе денежных потоков предприятия,
- предоставленные налогоплательщиком и иными лицами в ходе допросов,
- принятые от контрагента налогоплательщика при истребовании у него информации,
- полученные в соответствии с соглашениями о межведомственном взаимодействии от органов исполнительной власти России и иностранных государств.

Во-вторых, проверяющие вправе для получения показаний вызывать в качестве свидетеля любых физических лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для налогового контроля. При этом инспекторы могут задавать любые вопросы, связанные с исчислением и уплатой налогов, осуществлением и оформлением отдельных хозяйственных операций, а также вопросы, касающиеся сотрудничества организации со своими контрагентами.

В-третьих, законодательством предусмотрена возможность истребовать документы, подтверждающие право налогоплательщиков на налоговые льготы, в частности подтверждающие правомерность освобождения некоторых операций по реализации от налогообложения НДС [1, ст. 88].

В-четвертых, инспекторы могут истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов по НДС, если в налоговой декларации заявлено право на возмещение налога [1, ст. 88]. Перечень таких документов не установлен законодательством. Однако, проанализировав условия для применения налоговых вычетов, можно заключить, что к числу таковых относятся счета-фактуры, приходные и другие документы, которые подтверждают реальность хозяйственных операций.

Следует заметить, что требуемые документы представляются на бумажных носителях в виде заверенных копий [1, ст. 93]. Налогоплательщики вправе, но не обязаны представлять их в электронном виде. Срок для представления

документов – десять рабочих дней, что, безусловно, достаточно много при трехмесячном сроке проверки. Направление истребованных документов по почте еще увеличивает срок от момента направления требования до фактического получения затребованных бумаг.

В-пятых, инспекторы могут истребовать документы и информацию, касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика, у контрагента или у иных лиц, располагающих ими [1, ст. 93.1]. При этом могут быть запрошены любые документы, подтверждающие правомерность вычетов по НДС, а также реальность финансово-хозяйственных операций, поставок товаров и услуг.

Запрошенные документы представляются на бумажном носителе, и лишь только при желании контрагента могут быть представлены в электронном виде. Пересылка документов по почте затягивает процедуру – процесс истребования документов у контрагента может затягиваться на месяц и более.

В-шестых, проверяющие вправе провести осмотр документов и предметов при согласии их владельца. Это контрольное мероприятие может использоваться, чтобы, например, подтвердить существование приобретенных ценностей, установить наличие результатов выполненных работ.

В-седьмых, при проверке должностные лица налогового органа для участия в проведении конкретных действий могут привлечь на договорной основе экспертов или специалистов. Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. По ее результатам оформляется экспертное заключение. Специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела, привлекается для участия в отдельном контрольном мероприятии, например, осмотре.

В-восьмых, запросить в банке справки о наличии счетов или об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций и индивидуальных предпринимателей. Представленные документы используются для анализа денежных потоков проверяемых налогоплательщиков и их контрагентов. Поскольку полномочия налоговых органов по истребованию

документов при камеральной проверке деклараций по НДС, где заявлен налог к уплате, а не возмещению, существенно ограничены, именно выписки по операциям на счетах являются основным источником информации о налогоплательщике.

Выписки служат источником сведений о том, с какими контрагентами сотрудничает проверяемое лицо и какие хозяйственные операции совершает. Если проверяемый налогоплательщик рассчитывается с «проблемными» организациями, это может послужить основанием для проведения дальнейших контрольных мероприятий. С помощью выписок по операциям на счетах выявляются случаи обналичивания денежных средств и круговые расчеты, свидетельствующие о наличии схем минимизации обязательств по налогам, в том числе по НДС.

Для проведения описанных выше контрольных мероприятий налоговым инспекторам необходимы определенные исходные данные, которые будут служить своего рода отправной точкой проверки. Поэтому анализ выписок в общем случае предшествует проведению иных контрольных мероприятий.

Постепенно складывается тенденция к переходу на электронный документооборот при представлении описанных документов, однако пока не все банки представляют информацию в электронном виде – некоторые кредитные организации представляют справки и выписки на бумажных носителях. Безусловно, электронный документооборот значительно ускорит обмен информацией с банками и упростит анализ полученных сведений.

При проведении камеральной проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика сведения и документы в иных случаях [1, ст. 88].

Большое количество деклараций, которые подлежат проверке, а также ограниченность полномочий при проведении камеральных проверок затрудняют пресечение налоговых правонарушений на данном этапе налогового контроля.

По результатам анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и критериев риска в отношении налогоплательщика

решением руководства налогового органа может быть назначена выездная налоговая проверка. Она может проводиться по одному или нескольким налогам на территории плательщика. Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов за период. Он не может превышать трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки [1, ст. 89].

Законодательно установлена обязанность налогоплательщика обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов [1, ст. 89]. Практически это означает, что в общем случае уже при выезде на проверку проверяющие имеют возможность ознакомиться практически с любыми учетными документами и строить дальнейшую работу с учетом результатов их анализа. При этом в отличие от камеральных проверок, перечень документов не ограничен вычетами по НДС или льготами, и достаточно широк, что позволяет при проведении выездных проверок проводить комплексный анализ деятельности предприятия на основе данных аналитического учета. Следует отметить, что в некоторых случаях, проверяемые препятствуют проверяющим в ознакомлении с документами.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев, но в исключительных случаях срок может быть продлен до шести месяцев. Кроме того, проведение такой проверки может быть приостановлено. На этот период налоговый орган прекращает истребование документов, также приостанавливаются действия на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с проверкой [1, ст. 89]. Однако это не мешает проводить анализ полученных сведений.

При проведении выездной налоговой проверки могут проводиться перечисленные мероприятия налогового контроля, за исключением истребования письменных пояснений в связи с выявлением ошибок в налоговой декларации. Инспекторы вправе запрашивать выписки по операциям на расчетных счетах налогоплательщика и его контрагентов, проводить допросы, требовать документы

у контрагентов проверяемого лица, привлекать экспертов, специалистов и переводчиков.

В отличие от камеральной проверки, при проведении выездной у налогоплательщика могут быть истребованы любые необходимые для проверки документы.

При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, проводящие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения [1, ст. 89]. Согласие проверяемого лица при этом не требуется.

Иными словами, при проведении выездной проверки проверяющим предоставлены большие полномочия, чем при проведении камеральной. Инспекторы имеют возможность проверять данные аналитического учета предприятия, что позволяет комплексно анализировать финансово-хозяйственную деятельность и проверять полноту исчисления и уплаты налогов, в том числе НДС.

Возможность приостанавливать проверку позволяет проводить анализ полученной информации без потери срока проверки. Кроме того, выездные проверки проводятся выборочно, а камеральным проверкам подвергаются все без исключения налоговые декларации. Выездные проверки проводятся с учетом критериев риска: проверяющие выбирают предприятия, на которых нарушения налогового законодательства более вероятны.

При проведении камеральных проверок проверяющим приходится проводить контрольные мероприятия не потому, что есть основания подозревать нарушения законодательства о налогах и сборах, а по той причине, что проверкам должны подвергаться все без исключения декларации. Это может повлечь за собой нерациональное использование ресурсов ФНС России и снижение эффективности проверок.

На протяжении 2008 – 2013 гг. сумма налогов, доначисленных налоговыми органами Ульяновской области по результатам контрольной работы, имела тенденцию к росту, увеличившись за 6 лет с 1417,3 млн руб. до 2022,4 млн руб. Динамика указанного показателя представлена на рисунке 2.8.

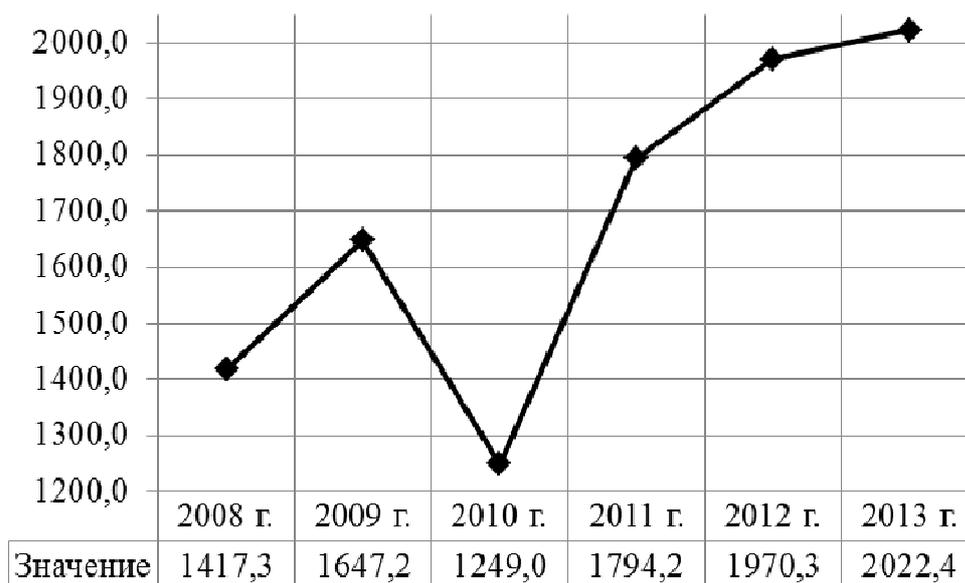


Рисунок 2.8 – Динамика суммы налогов, доначисленных налоговыми органами Ульяновской области, млн руб.

Отношение доначисленных налогов к сумме налоговых доходов в течение 2008-2013 гг. находилось в пределах 7 – 11,5 %. В 2008 г. указанный параметр составлял 8,6 %, годом позднее – 11,5 %, в 2010 г. – 7,1 %, в 2011 г. – 9,6 %, в 2012 г. – 8,3 %, наконец, в 2013 г. – 7,8%.

Не менее трети от доначисленных сумм налогов в 2008-2012 гг. составляли суммы доначисленного НДС, а в 2013 г. данный показатель достиг 49,8%. При этом отношение доначисленного налога на добавленную стоимость к сумме налога, начисленной к уплате в бюджет, в анализируемом периоде колебалось в пределах от 10 до 18 %, что заметно выше отношения доначисленных налогов к сумме налоговых доходов. Это говорит об относительно большом (по сравнению с другими налогами) количестве нарушений в части исчисления НДС, выявляемых налоговыми органами Ульяновской области.

Не менее одной десятой части налоговых доходов в части НДС начисляется к уплате в бюджет не налогоплательщиками, а по результатам проведенных налоговых проверок. Ниже на рисунках 2.9, 2.10 и 2.11 продемонстрирована динамика указанных показателей.

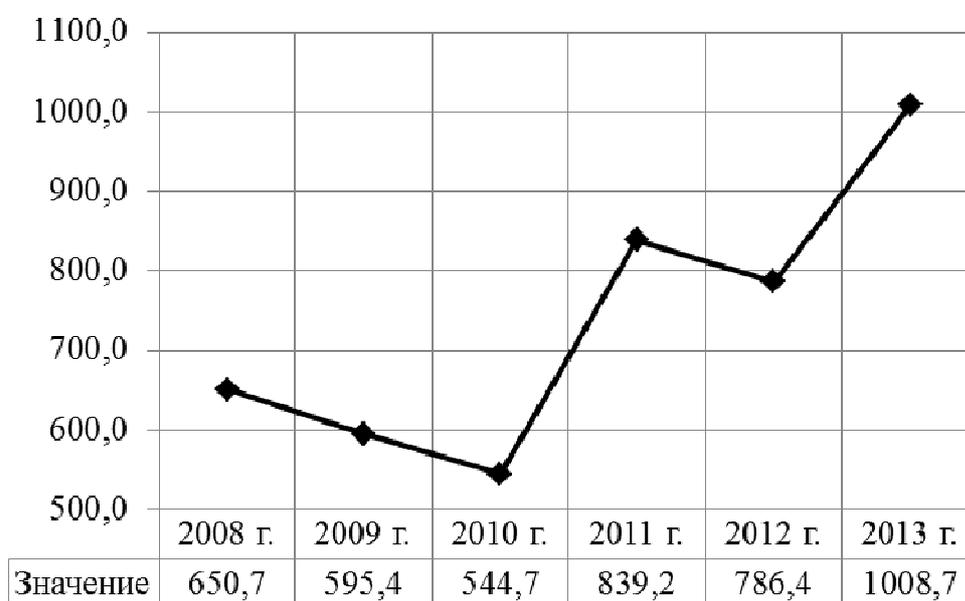


Рисунок 2.9 – Динамика сумм НДС, доначисленных налоговыми органами Ульяновской области в ходе проверок, млн руб.

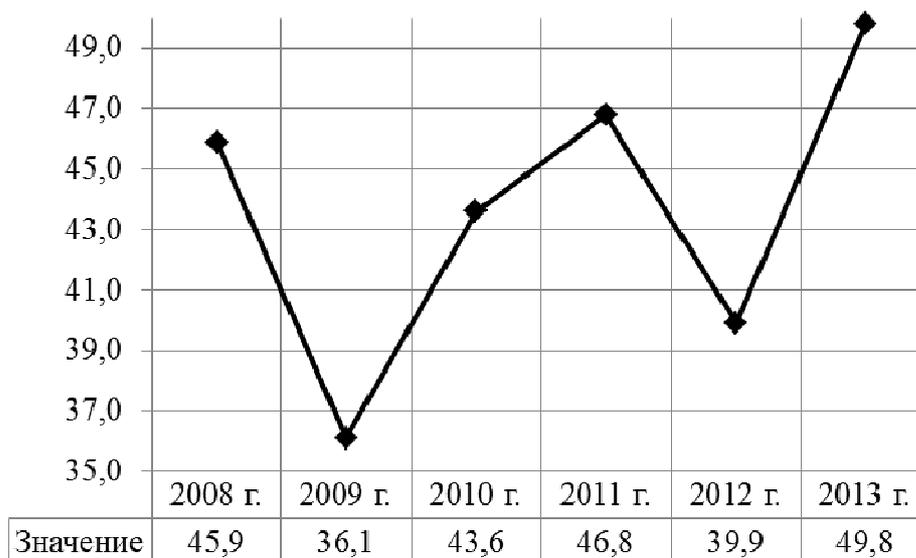


Рисунок 2.10 – Динамика доли доначисленного НДС в общей сумме налогов, доначисленных налоговыми органами Ульяновской области, %

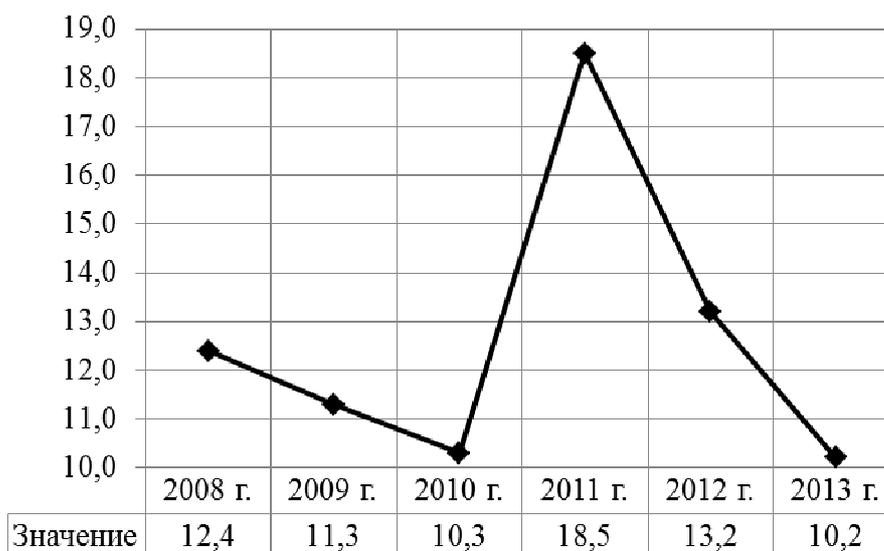


Рисунок 2.11 – Динамика отношения доначисленного налоговыми органами Ульяновской области НДС к сумме налога, начисленного к уплате в бюджет, %

Налоговыми органами Ульяновской области в 2008-2013 гг. ежегодно проводилось не менее 50 000 камеральных проверок деклараций по НДС. Так, в 2008 г. было проведено 59 052 проверки, в 2009 г. – 58 271 проверка, в 2010 г. – 52 192, в 2011 г. – 54 079 проверок, в 2012 г. – 58 794 проверки, в 2013 г. – 54 991 проверка (таблица 2.4).

При этом на фоне сопоставимого в целом числа проверок, проведенных в течение года, число проверок, в ходе которых были выявлены нарушения налогового законодательства, в 2008-2013 гг. неуклонно снижалось, сократившись за анализируемый период более, чем вдвое. В 2013 г. результативными были только 3,7 % проведенных проверок.

Сумма доначислений НДС по результатам камеральных проверок к 2013 г. практически вдвое снизилась по сравнению с 2008 г., составив 75,0 млн руб. За весь анализируемый период сумма доначислений НДС по результатам проведенных камеральных проверок снизилась на 40 %.

При этом доля НДС, доначисленного по результатам камеральных проверок, в общей сумме доначисленного налога за период с 2008 г. по 2013 г. снизилась с 19,5 % до 7,4 %.

Таблица 2.4 – Результативность камеральных проверок по НДС, проведенных налоговыми органами Ульяновской области

Показатели	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Количество проведенных камеральных проверок	59 052	58 271	52 192	54 079	58 794	54 991
Количество камеральных проверок, выявивших нарушения	4765	4577	3647	3563	2771	2031
Доля результативных камеральных проверок деклараций по НДС, %	8,1	7,9	7,0	6,6	4,7	3,7
Доначислено НДС по результатам камеральных проверок, млн руб.	126,8	89,6	65,1	97,9	139,6	75,0
Доля доначислений по НДС по результатам камеральных проверок в общей сумме доначислений по НДС, %	19,5	15,0	12,0	11,7	17,8	7,4
Доначислено на 1 камеральную проверку, тыс. руб.	2,1	1,5	1,2	1,8	2,4	1,4
Доначислено на 1 результативную камеральную проверку, тыс. руб.	26,6	19,6	17,9	27,5	50,4	36,9

Доначисления НДС на одну проведенную камеральную проверку в рассматриваемом периоде не превышали 2,5 тыс. руб., а в расчете на одну результативную проверку – 51 тыс. руб. Причем причина низкой результативности заключается не столько в трудности администрирования НДС, сколько в ограниченности полномочий налоговых органов при проведении камеральных проверок. Для сравнения: камеральные проверки по налогу на прибыль организаций в 2008-2012 гг. были еще менее результативны, доначисления на одну результативную проверку не превышали в рассматриваемом периоде 32 тыс. руб., только в 2013 г. данный показатель составил 76 тыс. руб.

Более чем три четверти НДС, доначисленного налоговыми органами Ульяновской области, было доначислено в ходе выездных проверок. При этом

сумма доначислений в 2008 – 2013 гг. выросла, достигнув к концу периода 869,7 млн руб. (таблица 2.5). Число проверок, в свою очередь, в указанном периоде сократилось на 47 %. Это более чем в двести раз меньше числа проведенных камеральных проверок.

Проведенный анализ подтверждает, что при проверках полноты исчисления и уплаты НДС налоговыми органами выявляется значительное количество нарушений. Несмотря на многообразие хозяйственных операций, в которых возникает обязанность уплачивать НДС, можно обобщить выявленные проверками нарушения и составить перечень наиболее распространенных.

Таблица 2.5 – Результативность выездных проверок по НДС, проведенных налоговыми органами Ульяновской области

Показатели	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Количество проведенных выездных проверок по НДС	490	492	539	459	389	260
Количество выездных проверок, выявивших нарушения	377	399	432	385	288	223
Доля результативных выездных проверок, %	76,9	81,1	80,1	83,9	74,0	85,8
Доначислено НДС по результатам выездных проверок, млн руб.	440,3	406,3	397,9	677,2	583,4	869,7
Доля доначислений по НДС по результатам выездных проверок в общей сумме доначислений по НДС, %	67,7	68,2	73,0	80,7	74,2	86,2
Доначислено на одну выездную проверку, млн руб.	0,9	0,8	0,7	1,5	1,5	3,3
Доначислено на одну результативную выездную проверку, млн руб.	1,2	1,0	0,9	1,8	2,0	3,9

Сотрудниками ФНС России подготовлен и размещен на официальном интернет-сайте перечень характерных нарушений законодательства о налогах и сборах, в том числе в части НДС. К ним относятся:

- занижение налоговой базы, в том числе в результате неполного отражения реализации товаров и других облагаемых объектов, а также применения трансфертного ценообразования;

- неправомерное применение освобождения от налогообложения и льготных ставок;
- отсутствие отдельного учета операций, необлагаемых НДС;
- невозможность восстановления сумм налога;
- завышение налоговых вычетов [150].

Одним из характерных нарушений законодательства о НДС, выявляемых в ходе проверок, является завышение налоговых вычетов по причине неправомерного принятия к учету НДС по счетам-фактурам, полученным от организаций, уклоняющихся от уплаты налога.

Можно предложить несколько способов решения проблемы незаконного предъявления НДС к вычету по счетам-фактурам фирм – «однодневок». Первый заключается в ликвидации всех существующих «однодневок» и пресечении регистрации новых, второй – в изменении порядка начисления и предъявления НДС к вычету, а третий – в усовершенствовании механизма уплаты НДС, чтобы «проблемный» поставщик не имел возможности уклониться от исполнения своих обязательств по уплате НДС в бюджет.

Количество зарегистрированных в России юридических лиц огромно, на 01.01.2014 г. в Едином государственном реестре юридических лиц содержались записи более чем о 4,6 млн организаций. Кроме того, порядок их регистрации постоянно упрощается. В этой связи решить задачу повышения эффективности контроля за полнотой исчисления и уплаты НДС, начав борьбу первым методом, представляется невозможным.

Второй из указанных способов неприменим по следующим причинам. Действующий порядок предъявления сумм НДС к вычету достаточно соответствует экономической природе налога, на это уже указывалось выше. Кроме того, сложившийся порядок более-менее привычен для налогоплательщиков и его радикальное изменение потребует серьезной перестройки той системы учета, которой пользуются организации и предприниматели.

Наиболее перспективным представляется именно третий метод. Очевидно, что все сделки, которые могут быть заключены проверяемым налогоплательщиком с фирмами – «однодневками», можно классифицировать на возмездные и безвозмездные. Из состава возмездных также можно выделить те сделки, которые оплачиваются денежными средствами, либо иным способом.

Заключать сделки с фирмами – «однодневками», которые бы предусматривали безвозмездную поставку «проблемным» контрагентом товаров или оказание им услуг в пользу проверяемого налогоплательщика, представляется нецелесообразным, поскольку в таком случае получателю товаров или услуг необходимо включать их стоимость в состав доходов, учитываемых при налогообложении прибыли. Это сводит к нулю налоговую выгоду по НДС, полученную в форме вычетов со стоимости безвозмездно полученных товаров или услуг.

Приведем несколько цифр. По данным Федеральной службы государственной статистики, в 2008 – 2013 гг. удельный вес оплаченной промышленной продукции в общем объеме отгруженной продукции составлял не менее 90,9 %, при этом не менее 96,5 % оплаченной продукции было оплачено именно денежными средствами.

Представляется, что основная масса сделок, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды путем предъявления НДС к вычету по счетам-фактурам фирм – «однодневок» также является возмездной, при этом «проблемный» контрагент получает оплату именно денежными средствами. Такой способ позволяет организатору схемы минимизировать НДС, подлежащий уплате в бюджет, и кроме того, получить в свое распоряжение денежные средства, обналиченные с помощью фирмы – «однодневки» и выведенные из легального оборота. Это позволяет сделать вывод о том, что в условиях налогового администрирования в Российской Федерации приоритетным направлением совершенствования налога на добавленную стоимость является разработка мер по повышению его собираемости за счет усиления контроля налоговых органов над перечислением между сторонами сделки денежных средств, включающих НДС.

В первую очередь, по мнению автора, необходимо обеспечить расходование налогоплательщиками денежных средств, которые сформированы за счет налога, предъявленного покупателям и перечисленного ими вместе с оплатой налогооблагаемых товаров, на уплату НДС в бюджет, а не на вывод из легального хозяйственного оборота.

Результаты проведенного анализа показали, что основное число нарушений выявляется в ходе выездных проверок, камеральные же малорезультативны. При том, что выездные проверки проводятся в отношении очень ограниченного количества налогоплательщиков и, как правило, несколько позже установленного срока уплаты налога. Тем не менее, достоинством камерального контроля является сплошной охват администрируемых налогоплательщиков. Рассмотрение полномочий налоговых органов, которыми они наделены при проведении камеральных налоговых проверок, показывает, что наиболее доступным и информативным источником информации о проверяемом налогоплательщике, который используется налоговыми инспекторами, является информация об операциях по счетам проверяемых лиц и их контрагентов. Для повышения эффективности использования этого инструмента в рамках действующей системы налогового администрирования, без увеличения административной нагрузки на налогоплательщиков, автор считает необходимым выработку методов обобщения в единой базе имеющейся информации о платежах администрируемых налогоплательщиков и автоматизации процедур ее анализа.

### 3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В УСЛОВИЯХ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

#### 3.1 Совершенствование порядка уплаты налога на добавленную стоимость в бюджетную систему

В настоящее время НДС исчисляется к уплате в момент оплаты и отгрузки товаров, право на вычеты возникает у налогоплательщика преимущественно по факту отгрузки товаров, но в ряде случаев – по факту оплаты. Сумма НДС, которую налогоплательщик непосредственно перечисляет в бюджет, и сумма налога, предъявленная покупателю и уплаченная им в адрес поставщика, в настоящее время не тождественны. Существующий порядок исчисления и уплаты НДС приведен на рисунке 3.1.

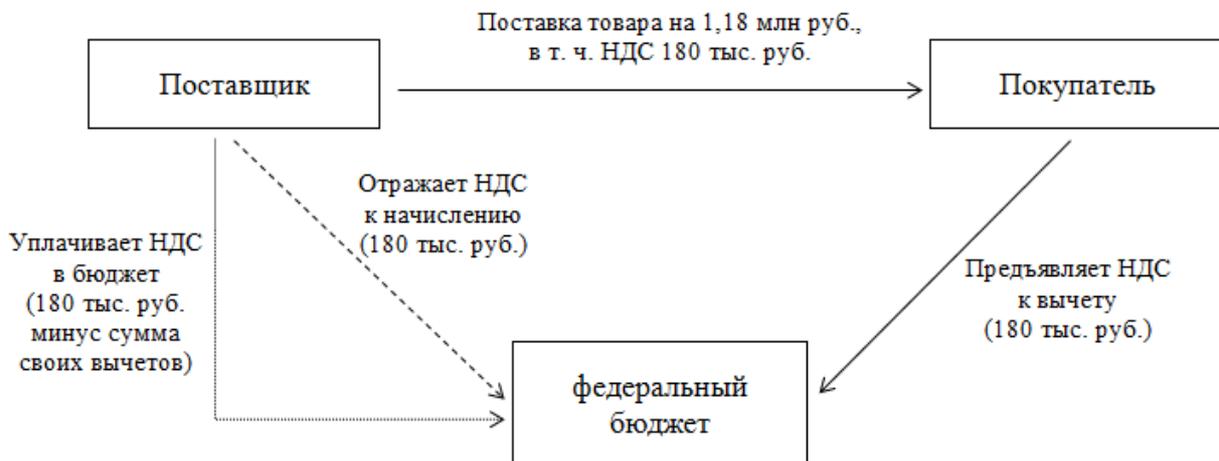


Рисунок 3.1 – Схема действующего порядка уплаты НДС

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации сумма НДС, подлежащая непосредственной уплате в бюджет по итогам налогового периода по операциям реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской

Федерации, уплачивается налогоплательщиком по месту своего учета в налоговых органах.

Как уже было отмечено, в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму налога. При получении предварительной оплаты налогоплательщик также обязан предъявить покупателю сумму налога, рассчитанную на основе полученного аванса. При этом продавец обязан оформить особый документ – счет-фактуру. Во всех расчетных документах, первичных учетных документах и в счетах-фактурах соответствующая сумма налога выделяется отдельной строкой. Более того, нормативными актами по бухгалтерскому учету предусмотрено, что сумма полученного от покупателя НДС не является доходом продавца. Это означает, что облагаемые налогом на добавленную стоимость операции по реализации товаров, работ и услуг в общем случае сопровождаются перечислением между сторонами сделки суммы предусмотренной оплаты (в случае возмездной передачи права собственности на товары, работы или услуги), а также налога на добавленную стоимость, но при этом налог должен учитываться отдельно от стоимости поставленных (а равнозначно – и приобретенных) товаров, работ или услуг.

Экономический смысл действующего механизма налоговых вычетов заключается в том, что покупатель товаров, уплативший в сумме сделки НДС продавцу, таким образом частично исполнил свои налоговые обязанности перед бюджетом, в связи с чем приобретает право на вычет соответствующей суммы налога на добавленную стоимость.

Например, перечисление 08.11.2014 г. оплаты поставщику в сумме 1180 тыс. руб., в том числе НДС 180 тыс. руб., можно разделить на непосредственную уплату 1 млн руб. за товар и 180 тыс. руб. как текущего платежа по НДС за 4 квартал 2014 г.

В главе 2 настоящей работы было обосновано, что в условиях налогового администрирования приоритетным является выработка таких способов

совершенствования НДС, которые бы способствовали уплате налогоплательщиками НДС за счет сумм налога, предъявленных покупателям вместе с ценой налогооблагаемых товаров. С технической точки зрения, для разработки конкретных предложений важно отметить, что большая часть платежей в Российской Федерации в настоящее время совершается в безналичной форме с помощью платежных поручений.

По данным Банка России, в 2013 г. всеми кредитными организациями России было обработано 4,4 млрд платежных документов на общую сумму 457,0 трлн руб. Из общего количества документов 1,3 млрд или 30 % составили платежные поручения. С использованием платежных поручений перечислено 445,4 трлн руб. (97 % от общей суммы платежей). Еще 1,9 трлн руб. (0,4 % от общей суммы) было перечислено на основании платежных требований, инкассовых поручений, аккредитивов и чеков. Остальная сумма платежей приходится на расчеты с кредитными организациями и переводы физических лиц. Сумма платежей, перечисленных физическими лицами и по банковским ордерам, значительно меньше совокупного размера средств, перечисленных платежными поручениями и требованиями. В 2008 – 2012 гг. основная сумма платежей в Российской Федерации также приходилась на платежные поручения: в 2008 году с их использованием проведено 96 % от общей суммы платежей, в 2009 – 2012 гг. – 97 %.

По данным Центрального банка Российской Федерации кредитными организациями Ульяновской области в 2013 г. обработано 17,8 млн платежных документов, из них 5,6 млн платежных поручений. Общая сумма платежей в регионе составила 882,1 млрд руб., на переводы с использованием платежных поручений пришлось 857,0 млрд руб. или 97 %.

При этом в стране платежные поручения представляются в банки преимущественно в электронном виде. Так, в электронном виде в 2008 г. представлено 56 % от общего числа платежных поручений (на 78 % от общей суммы платежей), в 2009 г. – уже 58 % от общего числа (на 81 % общей суммы платежей), в 2010 г. – 68 % от общего числа (на 82 % общей суммы платежей), в

2011 г. – 72 % от общего числа (на 83 % общей суммы платежей). В 2012 г. 74 % платежных поручений на 85 % общей суммы платежей представлены в банки в электронном виде, в 2013 г. в электронном виде представлено 78 % платежных поручений на 87 % общей суммы расчетов с использованием платежных поручений [152].

При перечислении оплаты своим контрагентам плательщики руководствуются нормативными документами Банка России. При этом, например, при осуществлении платежей с использованием платежных поручений плательщик в обязательном порядке должен указать наименование и ИНН плательщика и получателя средств, а также сумму платежа, в том числе сумму налога на добавленную стоимость. Также формой платежного поручения предусмотрено указание кодов причины постановки на учет в налоговых органах плательщика и получателя средств. При этом не вызывает сомнений, что лицо, перечисляющее денежные средства, в состоянии располагать точной и актуальной информацией об ИНН и КПП контрагента, указанная информация может быть с легкостью получена как от поставщика, так и от налоговых органов, в том числе с помощью функционирующих интернет-сервисов ФНС России. Также следует заметить, что перед открытием расчетного счета российской организации или индивидуальному предпринимателю необходимо представить в банк свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, которое содержит информацию, в том числе, о КПП лица и налоговом органе, где оно состоит на учете. Также банки должны располагать актуальной информацией о месте нахождения своих клиентов – этого требуют нормативные акты в сфере противодействия отмыванию доходов и финансированию терроризма. Соответственно, банки плательщика и получателя по каждому платежу располагают информацией о наименовании, ИНН, КПП плательщика и получателя средств, сумме платежа, в том числе сумме налога на добавленную стоимость.

Утвержденными правилами указания информации в полях расчетных документов на перечисление сумм налогов предусмотрено, что для

идентификации налогоплательщика и налогового органа в расчетном документе указываются их наименования, ИНН и КПП. Для идентификации платежа указывается код бюджетной классификации, значение кода ОКТМО муниципального образования в соответствии с Общероссийским классификатором территорий муниципальных образований, на территории которого мобилизуются денежные средства от уплаты налога в бюджетную систему Российской Федерации, коды основания платежа, налогового периода, а также еще несколько показателей. Также в платежном документе указывается номер счета, открытого органу Федерального казначейства в Банке России, на который должен быть зачислен перечисляемый налог, и реквизиты кредитной организации, где открыт счет.

Выше уже было отмечено, что банки плательщика и получателя в состоянии идентифицировать их по ИНН и наименованию. По КПП плательщика и получателя средств можно определить налоговые органы, где указанные лица состоят на учете, и, соответственно, платежные реквизиты налоговых инспекций, в том числе их ИНН и КПП, номер счета для зачисления налогов, реквизиты кредитной организации, где открыт указанный счет. Платежные реквизиты налоговых органов общедоступны, в настоящее время размещены на официальном сайте ФНС России. К слову, платежные реквизиты всех территориальных налоговых органов Ульяновской области одинаковы – все налоговые доходы, уплачиваемые в безналичной форме в адрес налоговых органов Ульяновска и области, должны зачисляться на один и тот же счет, открытый в территориальном подразделении Банка России. Располагая информацией об адресе плательщика и получателя средств, можно определить соответствующий код ОКТМО по Общероссийскому классификатору территорий муниципальных образований. Общероссийский классификатор территорий муниципальных образований утвержден Постановлением Росстандарта от 14.06.2013 г. №159-ст и содержится в общедоступных источниках. Так, код ОКТМО для ульяновских организаций – 73701000.

В соответствии с бюджетным законодательством коды классификации доходов бюджетов Российской Федерации устанавливаются нормативными актами, действующими на всей территории страны. Код бюджетной классификации, присвоенный в соответствии с классификацией доходов федерального бюджета Российской Федерации доходам от уплаты НДС, утверждается нормативным актом Министерства финансов РФ, един на всей территории страны, информация о нем общедоступна и содержится в открытых источниках. Например, налоговым доходам от уплаты текущих платежей по НДС в отношении операций по реализации товаров, работ и услуг на территории Российской Федерации в 2014 году соответствует КБК 18210301000011000110.

Реквизитов платежного требования тоже достаточно для идентификации плательщика и получателя, а также суммы платежа, в том числе суммы НДС.

На основе вышесказанного можно сделать следующий вывод. Банк получателя средств при поступлении платежного поручения на зачисление средств на счет своего клиента располагает достаточной информацией, чтобы оформить платежный документ на уплату от имени своего клиента налога на добавленную стоимость в бюджет в той сумме, которая указана в поступившем расчетном документе. Для того чтобы по реквизитам, которые указаны в полях платежного поручения или требования на перечисление оплаты поставщику, корректно определить недостающую информацию, необходимую для заполнения полей платежного поручения на перечисление НДС в бюджет, банку потребуется справочник налоговых органов и адресная система для определения кода ОКТМО.

Для удобства обработки платежных поручений в таком случае потребуется только незначительное изменение в составе их реквизитов, а именно указание суммы НДС в отдельном поле документа. Также целесообразно дополнить перечень типов платежа, чтобы при заполнении платежных поручений банком данный реквизит принимал значение «Текущий платеж, перечисляемый в безусловном порядке кредитной организацией».

Если обязать банки при получении платежных документов, которые предусматривают перечисление на счет клиента банка суммы платежа и НДС, перечислять в бюджет соответствующую сумму налога от имени получателя средств, то можно создать эффективную систему, препятствующую уклонению от уплаты налогов. Таким образом, будет обеспечено исполнение поставщиком своей обязанности по уплате налога в сумме, полученной от покупателя, перечислившего оплату. При этом не придется перестраивать действующий механизм исчисления НДС налогоплательщиками.

Для практической реализации указанного способа пресечения злоупотреблений с НДС необходимо внести соответствующие изменения в Налоговый кодекс, обязав кредитные организации в безусловном порядке перечислять в бюджетную систему РФ налог на добавленную стоимость, поступающий клиенту банка от его контрагентов.

Рассмотрим примерную схему расчетов между сторонами сделки в случае, если законодательно будет установлена подобная обязанность. Пусть организация «А» поставила 01.11.2014 г. товары в адрес организации «Б». Стоимость отгруженных товаров с НДС 1180 тыс. руб., в том числе налог 180 тыс. руб. В этот же день организация «Б» приняла к учету поставленные товары и получила от поставщика все первичные документы, в том числе счет-фактуру. Приобретенное имущество предназначено для использования в операциях, облагаемых НДС.

Следовательно, все условия для принятия организацией «Б» к вычету «входного» НДС в сумме 180 тыс. руб. по указанной поставке выполнены. Покупатель зарегистрировал счет-фактуру в книге покупок за 4 квартал 2014 г. и отразил указанный вычет в налоговой декларации по НДС за 4 квартал 2014 г. Поставщик зарегистрировал выставленный в адрес организации «Б» счет-фактуру в книге продаж и отразил НДС к начислению по указанной операции в декларации по НДС за 4 квартал 2014 г.

Далее покупатель товаров 08.11.2014 г. перечислил продавцу оплату в размере 1180 тыс. руб., в том числе НДС в сумме 180 тыс. руб. В этом случае

банк, где открыт счет организации «А», зачисляет 1 млн руб. на счет своего клиента, а на 180 тыс. руб. самостоятельно оформляет платежное поручение и перечисляет НДС в федеральный бюджет.

В платежном поручении покупатель указывает свое наименование, ИНН и КПП, а также наименование, ИНН и КПП получателя средств. В указанном условном примере КПП поставщика составит 732701001. Банку получателя средств не составит труда определить, что организация «А» состоит на учете в ИФНС России по Засвияжскому району г. Ульяновска. То есть НДС от имени организации «А» должен быть перечислен в адрес УФК по Ульяновской области (ИФНС России по Засвияжскому району г. Ульяновска), ИНН/КПП 7327033286/732701001, банк получателя – ГРКЦ ГУ Банка России по Ульяновской области, БИК 047308001, номер счета – 40101810100000010003. Код ОКТМО клиента банка-получателя платежа – 73701000, поскольку организация «А» находится на территории муниципального образования г. Ульяновск. Вся информация в условном примере получена только с помощью интернет-сервиса, доступного на сайте ФНС России. Для всех налогоплательщиков, состоящих, например, на учете в ИФНС России по Засвияжскому району г. Ульяновска, вышеуказанная информация одинакова.

Итак, в платежном поручении плательщик указывает сумму НДС в размере 180 тыс. руб. Выше уже упоминалось, что код бюджетной классификации для НДС – 18210301000011000110, банк указывает в качестве типа платежа – уплата налога, статуса лица – налогоплательщик, основания платежа – платежи текущего года. Четыре последних реквизита определяются банком исходя из экономического смысла и участников приведенной в примере операции.

В одном из полей платежного поручения банку также следует указать ИНН лица – покупателя, перечислившего клиенту банка платеж. Налоговый период – 4 квартал 2014 г., поскольку платеж совершен 08.11.2014 г. Таким образом, организация «Б» имеет право на вычет НДС в сумме 180 тыс. руб. и в то же время указанная сумма налога уже уплачена в бюджет поставщиком, что исключает

злоупотребления по НДС по описанной хозяйственной операции. Схематично указанный условный пример изображен на рисунке 3.2.

Для практической реализации вышеизложенной рекомендации по пресечению злоупотреблений по налогу на добавленную стоимость потребуются внести ряд изменений в нормативные акты.

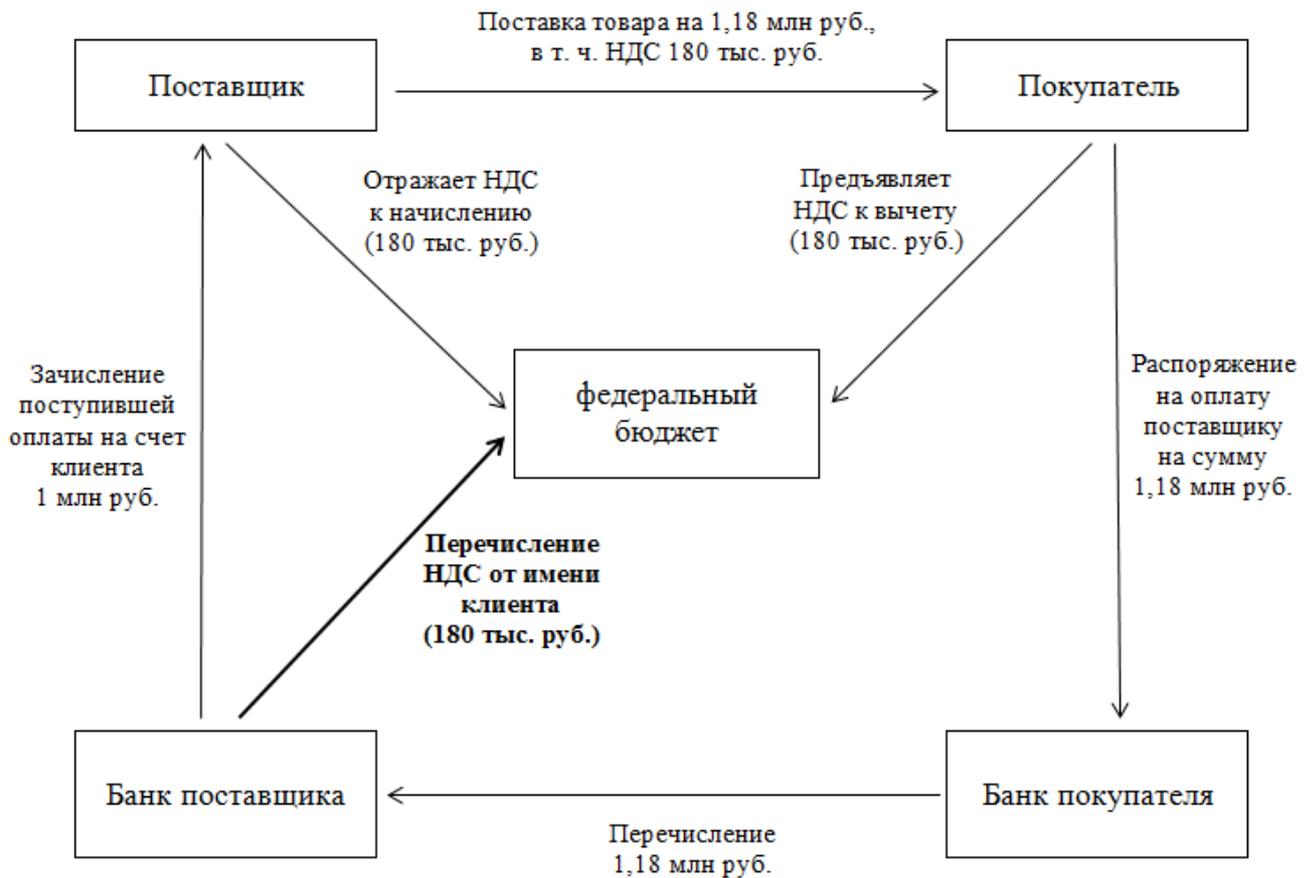


Рисунок 3.2 – Схема измененного порядка уплаты НДС

Во-первых, дополнить статью 174 «Порядок и сроки уплаты налога в бюджет» главы 21 Налогового кодекса РФ пунктом 4.1 следующего содержания: «4.1. При получении банком расчетного документа на перечисление денежных средств, в том числе НДС, на счет налогоплательщика, открытый в данном банке, банк обязан от имени налогоплательщика – получателя денежных средств перечислить указанную сумму НДС в бюджет. Порядок оформления платежного документа на перечисление в бюджет указанной суммы налога утверждается Министерством финансов Российской Федерации».

В связи с этим потребуется внести определенные изменения и в Положение Центрального банка Российской Федерации от 19.06.2012 г. №383-П «О правилах осуществления перевода денежных средств», а именно в Приложение 1 добавить реквизит 7.1 «Сумма НДС» со следующим описанием «Сумма НДС цифрами. В распоряжении на бумажном носителе указывается сумма налога цифрами, рубли отделяются от копеек знаком тире «-». Если сумма платежа цифрами выражена в целых рублях, то копейки можно не указывать, в этом случае указываются сумма платежа и знак равенства «=». В распоряжении в электронном виде сумма налога цифрами указывается в формате, установленном банком». В формах всех платежных документов, предусмотренных указанным положением, поместить реквизит 7.1 под реквизитом 7 «Сумма» (рисунок 3.3).

Поступ. в банк плат.		Списано со сч. плат.		0401060	
<b>ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ №</b>				Дата	Вид платежа
Сумма прописью					
ИНН	КПП	Сумма			
		Сумма НДС			
		Сч. №			
Платательщик		БИК			
		Сч. №			
Банк плательщика		БИК			
		Сч. №			
Банк получателя		Сч. №			
ИНН	КПП	Сч. №			
		Вид оп.	Срок плат.		
		Наз. пл.	Очер. плат.		
Получатель		Код	Раз. поле		
Назначение платежа					
			Подписи		Отметки банка
М.П.		_____			
		_____			

Рисунок 3.3 – Форма платежного поручения, доработанная с учетом высказанного предложения

Небольшие изменения необходимо внести также в приказ Минфина РФ от 12.11.2013 г. №107н «Об утверждении правил указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации».

Во-первых, пункт 7 Приложения №2 «Правила указания информации, идентифицирующей платеж, в распоряжениях о переводе денежных средств в уплату налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, администрируемых налоговыми органами» следует дополнить следующим абзацем: «ТБ» – платежи текущего года, перечисляемые банком от имени своего клиента-налогоплательщика».

Во-вторых, пункт 8 следует дополнить следующим абзацем: «ТБ» – ИНН лица, перечислившего платеж, служащий основанием для перечисления НДС в безусловном порядке».

Выше уже указывалось, что при проведении проверок налоговыми органами используется информация об операциях по расчетному счету проверяемого лица. Для этого в соответствии со статьей 86 НК РФ у банков, где открыты расчетные счета налогоплательщика, истребуют выписки по операциям на счетах проверяемого лица.

Форма выписки утверждена Приказом ФНС России от 25.07.2012 г. №ММВ-7-2/519 и содержит 15 граф, где указывается информация о реквизитах операции по счету, информация о плательщике или получателе средств, сумме и назначении операции.

В целях налогового контроля и в свете предложений, сформулированных выше, считаем целесообразным дополнить выписку графами 16 и 17 – «Сумма НДС (к списанию со счета)» и «Сумма НДС (к зачислению на счет)».

После практической реализации предложенных изменений в части усовершенствования порядка уплаты НДС в бюджет в платежных документах сумма НДС будет указываться отдельной строкой.

Именно на основании предложенного выше реквизита 7.1 «Сумма НДС» банками при формировании выписок будут

заполняться графы 16 и 17. Предлагаем по графам 16 и 17 подсчитывать итоговый оборот за период, за который представляется выписка по операциям на счете проверяемого лица. Для реализации высказанных предложений в части изменения формы выписки по операциям на счетах потребуется внести соответствующие изменения в Приказ ФНС России от 25.07.2012 г. №ММВ-7-2/519.

На условном примере проиллюстрируем, как после практической реализации высказанного предложения в выписках по операциям на счете будут отражаться операции по зачислению и списанию средств.

Итак, компания «А» 01.11.2014 г. поставила организации «Б» товары на общую сумму 1180 тыс. руб. с НДС, а покупатель 08.11.2014 г. оплатил их в безналичном порядке. На сумму НДС 180 тыс. руб. банк организации «А» в день получения платежа от компании «Б» оформил платежное поручение от имени своего клиента и перечислил причитающуюся сумму налога в федеральный бюджет. Считаем наиболее целесообразным отражать указанные операции в выписках по операциям на счетах организаций «А» и «Б» следующим образом.

В выписке по операциям на счете организации «Б» 08.11.2014 г. должна быть сделана запись о перечислении в адрес организации «А» 1180 тыс. руб.: указаны реквизиты платежного документа, банка получателя средств, ИНН, КПП и наименование получателя средств, сумма операции по дебету счета и назначение платежа. Также в графе 16 выписки должна быть указана сумма НДС к списанию со счета в размере 180 тыс. руб.

В выписке по операциям на счете организации «А» 08.11.2014 г. должно быть сделано 2 записи:

1) о зачислении на счет компании «А» 1180 тыс. руб. от организации «Б», где указаны соответствующие реквизиты платежного документа, банка плательщика средств, ИНН, КПП и наименование плательщика (организации «Б»), сумма операции по кредиту счета, назначение платежа. В графе 17 для данной записи должна быть указана сумма НДС к зачислению на счет в размере 180 тыс. руб.

2) о перечислении в безусловном порядке банком от имени организации «А» 180 тыс. руб. НДС в бюджет. При этом графы 16 и 17 не заполняются.

Благодаря тому, что основная сумма платежей в России производится на основании платежных поручений, предлагаемые нововведения позволят в значительной степени охватить переводы денежных средств между налогоплательщиками – поставщиками и покупателями товаров, работ и услуг. Описанное нововведение также позволит охватить расчеты платежными требованиями, поскольку форма платежного требования содержит практически те же реквизиты, что и форма платежного поручения, за незначительным исключением, не касающимся рассмотренных показателей. Вексельные формы расчетов, взаимозачеты и других варианты оплаты приобретенных товаров, работ и услуг рассматриваемый способ устранения злоупотреблений не коснется. Однако налоговые инспекторы при проведении проверок смогут определить перечень тех хозяйственных операций, по которым оплата произведена иным способом, который не может быть проконтролирован с помощью предлагаемого метода. Так будет ограничена зона повышенного налогового риска, которую следует подвергнуть более тщательному контролю. Естественно, сюда попадут не все хозяйственные операции налогоплательщика, что позволит проводить проверки с учетом зон риска, не распыляя внимание. Если из числа операций, подлежащих пристальному контролю, исключить те, по которым оплата перечислена платежными поручениями и требованиями, то общий круг сделок, подлежащих проверке, значительно сократится.

Если в законодательном порядке обязать банки перед зачислением оплаты на счет своего клиента перечислять в бюджет НДС, то, безусловно, возрастет количество обрабатываемых платежных документов. Однако представляется, что возросшее в связи с этим число переводов средств на фоне высокого уровня распространения информационных технологий в платежной системе России не станет непреодолимым препятствием в ее функционировании.

Кроме того, за перечисление в безусловном порядке НДС в бюджет банку может выплачиваться определенное вознаграждение, сопоставимое, скажем, с

комиссией за обработку платежного документа. Например, согласно действующим с 01.07.2014 г. тарифам, ОАО «Сбербанк России» взимает за обработку одного платежного документа комиссию в размере 48 руб. При условии, что в 2014 г. количество платежных документов, по которым НДС подлежал бы перечислению в бюджет в безусловном порядке, составит 5,5 млн штук (в действительности сумма была бы меньше, поскольку не все платежи с использованием платежных поручений включают НДС), сумма комиссии составила бы 264 млн руб., или менее 0,4 % от общей суммы НДС, предъявленной к вычету налогоплательщиками региона. Представляется, что в этом случае сумма комиссии была бы несопоставимо меньше суммы налога, незаконно предъявленной к вычету.

### **3.2 Оценка эффективности порядка уплаты налога на добавленную стоимость в бюджетную систему**

Внесение вышеописанных изменений позволит реализовать на практике такой механизм уплаты НДС, который будет препятствовать злоупотреблениям с привлечением подставных фирм – «однодневок». Следует подчеркнуть, что предлагаемые изменения нацелены исключительно на то, чтобы пресечь ситуацию, при которой поставщик уклонился от уплаты НДС в бюджет, в то время как покупатель предъявляет к вычету сумму налога по счетам-фактурам «проблемного» поставщика. Метод пресечения – безусловное перечисление в бюджет от имени поставщика соответствующей суммы налога.

Предлагая описанным выше образом изменить порядок уплаты НДС в бюджет нельзя не учесть следующее обстоятельство. В настоящее время налогоплательщики НДС получают на расчетный счет оплату от покупателей и перечисляют своим поставщикам денежные средства с учетом налога. Это значит, что до наступления срока уплаты НДС в бюджет, налог, полученный от

покупателя, находится в распоряжении продавца, увеличивая его оборотные средства.

После внесения изменений в законодательство налогоплательщикам НДС все также придется перечислять оплату контрагентам, включающую сумму налога. Но от покупателей денежные средства на расчетный счет будут поступать без налога, НДС будет в безусловном порядке поступать в бюджет. Это значит, что часть средств, имеющихся в настоящее время в распоряжении предприятий и индивидуальных предпринимателей, будет отвлекаться из оборота, образуя переплату по налогу на добавленную стоимость. Следовательно, на законодательном уровне потребуются принять ряд решений, направленных на смягчение последствий изменения порядка уплаты НДС в бюджет. В частности, упростить и ускорить порядок зачета и возврата средств, поступивших в бюджетную систему через механизм безусловного перечисления НДС кредитными организациями.

На условном примере смоделируем, каким образом изменение порядка уплаты НДС отразится на величине оборотных средств предприятия. Введем ряд ограничений. Предположим, что организация осуществляет только облагаемые НДС операции и приобретает только облагаемые товары (работы, услуги) у налогоплательщиков НДС. При этом при продаже и покупке товаров отсрочка платежа и предварительная оплата не допускаются. Организация осуществляет только операции, облагаемые по ставке НДС 18 %. Другие объекты обложения налогом отсутствуют. Кроме того, все товары (работы, услуги) приобретаются в Российской Федерации, все поставщики – отечественные организации и индивидуальные предприниматели. Приобретенные товары также облагаются НДС по ставке 18 %.

В таблице 3 Приложения представлен расчет суммы поступлений на расчетный счет (списаний с него) рассматриваемой условной организации в условиях действующего и измененного порядка уплаты НДС. Расчет произведен за один налоговый период для четырех сценариев, чтобы учесть влияние

снижения суммы реализации и роста доли покупных товаров и услуг на величину остатка денежных средств на расчетном счете налогоплательщика.

Проведенные расчеты показывают, что после изменения порядка уплаты НДС налогоплательщики будут иметь переплату по НДС, образующуюся за счет сумм налога, безусловно перечисленных банком в бюджет. При образовании этой переплаты отвлекается часть оборотных средств предприятия, которая находится в его распоряжении при действующем порядке уплаты налога. В случае быстрого возврата переплаты налогоплательщик не ощутит негативного влияния изменения порядка уплаты НДС.

В настоящее время порядок зачета и возврата излишне уплаченных сумм налогов установлен статьей 78 Налогового кодекса Российской Федерации. О каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога должно быть сообщено налогоплательщику в течение 10 рабочих дней со дня обнаружения такого факта.

Зачесть переплату по федеральному налогу можно только в счет предстоящих платежей по федеральному налогу, переплату по региональному – только в счет платежей по региональному налогу, переплату по местному налогу – только в счет уплаты или погашения недоимки по местным налогам.

Зачет переплаты по налогу в счет погашения недоимки проводится налоговым органом самостоятельно, а вот зачет в счет предстоящих платежей возможен только на основании письменного заявления налогоплательщика. Зачет переплаты в счет погашения недоимки или в счет предстоящих платежей производится на основании отдельных решений, вынесенных налоговым органом. О вынесении этих решений должно быть сообщено налогоплательщику в течение пяти рабочих дней после их вынесения.

Решение о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки в общем случае принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня обнаружения факта излишней уплаты налога.

Решение о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика принимается налоговым органом в течение 10 дней

со дня получения заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления. Решение о возврате суммы излишне уплаченного налога в общем случае должно быть принято налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне уплаченного налога. До истечения десятидневного срока в территориальный орган Федерального казначейства должно быть направлено поручение на возврат суммы излишне уплаченного налога, оформленное на основании решения налогового органа о возврате налога.

Безусловно, действующий механизм зачета и возврата переплаты по налогам в случае изменения порядка уплаты НДС в бюджет должен быть адаптирован к высказанным выше предложениям.

В первую очередь необходимо предоставить налоговым органам возможность самостоятельно производить зачет сумм НДС, перечисленных в бюджет банками в безусловном порядке, в счет предстоящих платежей по налогу на добавленную стоимость. В настоящее время НДС уплачивается в бюджет налогоплательщиками равными долями до двадцатого числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом. До двадцатого числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, налогоплательщики должны представить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию, где отразить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет по итогам налогового периода.

Это означает, например, что до 20.01.2015 г. должна быть представлена налоговая декларация по НДС за 4 квартал 2014 г. При этом налог, подлежащий уплате по данной декларации, должен быть перечислен в бюджет налогоплательщиком тремя равными долями: до 20.01.2015 г., до 20.02.2015 г., до 20.03.2015 г.. Если бы в 1 квартале 2015 г. действовал механизм уплаты НДС в

бюджет, предусматривающий безусловное перечисление налога банками, то в течение первых трех месяцев 2015 г. от имени налогоплательщика в бюджет поступали бы суммы НДС в уплату текущих платежей по налогу. В таком случае налоговый орган мог бы проводить зачет поступающих сумм в счет предстоящих платежей по НДС за 4 квартал 2014 г., подлежащих оплате 20.01.2015 г., 20.02.2015 г., 20.03.2015 г., а также в погашение недоимки (при ее наличии).

После того, как платежи были бы полностью зачтены, оставшаяся сумма возвращалась бы налогоплательщику без его заявления по решению налогового органа. При этом налогоплательщик не лишался бы возможности произвести зачет переплаты по НДС в счет предстоящих платежей по другим федеральным налогам в том порядке, который установлен действующей редакцией Налогового кодекса Российской Федерации.

Считаем наиболее оптимальным такой порядок возврата излишне перечисленных банком в безусловном порядке сумм НДС, который бы предусматривал возврат переплаты на счет налогоплательщика каждые пять рабочих дней. Налоговые органы каждые пять рабочих дней должны проводить анализ поступлений, сопоставляя суммы, поступившие в безусловном порядке, с размером имеющейся недоимки и величиной текущих платежей по НДС. По результатам анализа следует формировать одно сводное решение по налоговому органу на возврат средств. На его основании в Территориальный орган Федерального казначейства должно быть направлено единое сводное поручение на возврат средств, на исполнение которого отведено 5 рабочих дней. Оба сводных документа должны содержать перечень налогоплательщиков и сумм НДС, подлежащих возврату по каждому из них. В случае реализации именно такого порядка, еженедельно на счета налогоплательщиков должен поступать налог на добавленную стоимость, возвращенный налоговыми органами. Это компенсирует нехватку оборотных средств, связанную с изменением порядка уплаты НДС в бюджет. При этом налоговые обязательства по НДС были бы уже исполнены.

В отношении крупнейших налогоплательщиков предлагаем применять описанный выше порядок возврата и зачета переплаты без каких-либо дополнительных требований. В отношении иных налогоплательщиков считаем целесообразным предусмотреть дополнительное требование для возврата переплаты. А именно – необходимость ежеквартально (до первого числа соответствующего квартала) подавать в налоговый орган заявление о намерении использовать тот порядок возврата переплаты, который описан выше. Если налогоплательщиком подобное заявление не представлено, то он утратит возможность на возврат переплаты по НДС в ускоренном порядке и должен будет руководствоваться нормами действующей редакции статьи 78 НК РФ. Заявление должно подаваться в налоговый орган налогоплательщиком или его представителем. При этом сотрудник налогового органа при приеме заявления должен будет проверить полномочия представителя, а также зафиксировать его данные. В случае подачи такого заявления в электронном виде, данные о представителе должен будет зафиксировать специальный оператор связи, через который ведется обмен документами в электронном виде. Так или иначе, подача заявления будет сопровождаться фиксацией в налоговом органе данных о представителе налогоплательщика. Фирмы – «однодневки», которые не заинтересованы в том, чтобы налоговые органы имели с ними обратную связь, соответственно, не имеют и легитимных представителей, которые могли бы подать от их имени какие бы то ни было заявления в налоговый орган. Значит, «проблемные» контрагенты будут лишены возможности в ускоренном порядке вернуть переплату по НДС, что сделает нецелесообразными те схемы по завышению налоговых вычетов с применением «однодневок», которые используются в настоящее время.

Предложенный выше механизм безусловной уплаты НДС в бюджет направлен исключительно на то, чтобы лишить «проблемного» контрагента возможности избежать уплаты в бюджет НДС, и не затрагивает действующего порядка определения суммы налоговых вычетов, на применение которых налогоплательщик имеет право по итогам налогового периода. К предлагаемым

нововведениям требуется адаптировать действующий порядок проведения камеральных и выездных проверок, а также порядок учета налоговых поступлений.

Напомним, что для определения общей суммы НДС, начисленной к уплате в бюджет по итогам налогового периода, налогоплательщик обязан вести книгу продаж, а для определения общей суммы налога, подлежащей вычету, – книгу покупок. Оба документа представляют собой реестры счетов-фактур, соответственно книга покупок – сводный реестр счетов-фактур контрагентов, по которым в налоговом периоде НДС принимается налогоплательщиком к вычету.

Проверка полноты исчисления НДС может проводиться в нескольких направлениях. Одно из них – проверка контрагентов, чьи счета-фактуры включены в книгу покупок, на предмет наличия признаков «проблемности». В ситуации, когда у налогового органа нет возможности истребовать книгу покупок для проверки правомерности предъявления сумм НДС к вычету, источником информации о том, с какими контрагентами имеет хозяйственные взаимоотношения проверяемый налогоплательщик, должна являться информация о движении его денежных средств.

Выше было предложено доработать форму выписки по операциям на счетах, добавив новые реквизиты – сумма НДС к списанию со счета и сумма НДС к зачислению на счет. Безусловно, это упростит анализ выписки в целях налогового контроля, позволит сразу отделять операции по перечислению средств с НДС от остальных платежей. Возможность подсчета общей суммы НДС, зачисленной на счет и списанной со счета в течение периода, позволит сопоставлять этот показатель с данными налоговой декларации, а при значительном отклонении будет сигнализировать о необходимости пристального внимания к такому налогоплательщику. В предыдущем параграфе был предложен способ заполнения банками платежных документов на перечисление НДС в бюджет в безусловном порядке, который предусматривает указание в платежном документе, в том числе, информации о плательщике тех средств, из которых банк уплачивает НДС от имени своего клиента. Значит, налоговые органы будут

располагать информацией о тех лицах, кто перечисляет налогоплательщикам средства, в том числе НДС.

В соответствии с Приказом ФНС России от 18.01.2012 г. №ЯК-7-1/9@ «Об утверждении Единых требований к порядку формирования информационного ресурса «Расчеты с бюджетом» местного уровня» налоговые органы обязаны вести карточки расчетов с бюджетом по каждому плательщику НДС. Указанная карточка содержит информацию о состоянии расчетов с бюджетом и включает следующие блоки:

- блок начислений;
- блок поступлений;
- блок сальдо расчетов.

Информация в карточке сгруппирована в два раздела. Первый содержит информацию о налогоплательщике и налоге, для которого открыта карточка. Второй раздел содержит 29 граф, где отражается информация о сальдо расчетов по налогу, о начислениях и поступлениях. Каждая операция, которая подлежит отражению в карточке, имеет свой уникальный код, который позволяет различать операции, и, соответственно, записи в карточке.

Практическая реализация предлагаемых изменений порядка уплаты НДС в бюджет потребует соответствующего изменения формы карточки расчетов с бюджетом, в частности, блока поступлений, а также дополнения справочника кодов операций еще одним значением, соответствующим уплате банком НДС в бюджет от имени своего клиента в безусловном порядке.

Необходимо будет дополнить второй раздел карточки расчетов с бюджетом двумя новыми графами – 6.1 «Контрагент по сделке» и 6.2 «БИК банка, из которого произведен платеж». Эти разделы должны заполняться на основе данных платежных поручений, которые оформляются банками на перечисление НДС в безусловном порядке.

В графе 6.1 будет содержаться ИНН того контрагента, который перечислил оплату (в том числе НДС) на счет налогоплательщика, а в графе 6.2 – банковский идентификационный код того кредитного учреждения, которое произвело

перечисление НДС в безусловном порядке. В условиях широкого распространения информационных технологий наличие двух дополнительных числовых реквизитов не должно значительно усложнить работу с карточками расчетов с бюджетом. В то же время после дополнения второго раздела карточки двумя дополнительными графами станет возможным учет поступлений в разрезе контрагентов, которые перечисляли средства (в том числе НДС) налогоплательщику, а также банков – участников расчетов, что позволит повысить эффективность контрольно-аналитической работы налоговых органов.

Как уже отмечалось, реальным носителем бремени по уплате НДС является покупатель товаров (работ, услуг), а налог, полученный налогоплательщиком – продавцом от покупателя в сумме оплаты, теоретически, является источником средств для исполнения налогоплательщиком своих обязанностей перед бюджетом.

В случае дополнения формы карточки расчетов с бюджетом указанными выше реквизитами, налоговые органы будут получать в реальном времени сведения о том, перечисления от каких покупателей образуют для проверяемого налогоплательщика источник средств для уплаты НДС в бюджет. Это позволит структурировать финансовые потоки налогоплательщика, сопровождаемые перечислением НДС, а также автоматизировать анализ отклонений между величиной налоговых обязательств по НДС и суммой налога, полученной налогоплательщиком от покупателей. Значительное превышение суммы полученного лицом налога над суммой перечисленных в бюджет средств может быть расценено как один из признаков, свидетельствующих о возможном уклонении от налогообложения НДС.

В результате налоговые органы смогут ранжировать налогоплательщиков по степени вероятности незаконного занижения величины НДС к уплате, выявляя тех, кому присущи повышенные риски участия в схемах по уходу от налогообложения. Следовательно, налоговые инспекторы смогут концентрировать свои усилия и проводить в отношении таких лиц углубленные

камеральные проверки. В конечном счете, это положительно отразится на эффективности контрольной работы.

Результаты анализа могут быть использованы налоговыми органами при принятии решения об отказе в возврате переплаты по НДС, образовавшейся в результате перечисления налога банками от имени налогоплательщика, до окончания проверки.

Учет сумм НДС в разрезе банков, которые перечислили налог от имени своего клиента – налогоплательщика, позволит налоговым органам контролировать полноту перечисления налога кредитными организациями. Для этого налоговому инспектору достаточно будет сравнить сумму НДС, перечисленную банком, по данным карточки расчетов с бюджетом проверяемого налогоплательщика, с общей суммой средств, зачисленных на открытые в анализируемом банке счета последнего (включающих НДС). В условиях автоматизации учета налоговых платежей и электронного документооборота с банками анализ полноты перечисления НДС банками от имени проверяемого налогоплательщика не приведет к серьезному увеличению нагрузки сотрудников налоговых органов, но позволит избежать нарушений со стороны кредитных организаций.

Если все территориальные налоговые органы на федеральный уровень будут передавать сведения об операциях по безусловной уплате НДС в бюджет банками от имени налогоплательщиков, то это позволит создать единую информационную базу обо всех произведенных платежах, включающих НДС.

В связи с этим предлагается создать Федеральный информационный ресурс ФНС России с названием «Расчеты по НДС». Этот ресурс должен представлять собой таблицу, содержащую следующие реквизиты:

- ИНН налогоплательщика, перечислившего оплату, в том числе НДС;
- наименование налогоплательщика, перечислившего оплату, в том числе НДС;
- ИНН налогоплательщика, получившего оплату, в том числе НДС;
- наименование налогоплательщика, получившего оплату, в том числе НДС;

- дата перечисления;
- БИК банка, на счет в котором поступили средства;
- сумма НДС, перечисленного плательщиком получателю.

Формироваться данный информационный ресурс должен на основе информационного ресурса «Расчеты с бюджетом» и данных Единого государственного реестра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Так, реквизит «ИНН налогоплательщика, перечислившего оплату, в том числе НДС» будет заполняться по данным графы 6.1 второго раздела карточки расчетов с бюджетом, реквизит «ИНН налогоплательщика, получившего оплату, в том числе НДС» – по данным графы 3 первого раздела карточки, дата перечисления – по графе 9 второго раздела карточки, реквизиты «БИК банка, на счет в котором поступили средства» и «Сумма НДС, перечисленного плательщиком получателю» – по графам 6.2 и 10 соответственно. Информация о наименованиях плательщика и получателя может быть получена путем отбора лиц по ИНН из ЕГРЮЛ и ЕГРИП.

В ресурсе «Расчеты по НДС» обязательно должен быть доступен поиск по ИНН плательщика средств и их получателя, а также по периоду перечисления средств.

Возвращаясь к рассматриваемому примеру с организациями «А» и «Б», проиллюстрируем, как может выглядеть запись в ресурсе «Расчеты по НДС» (таблица 3.1).

Таблица 3.1 – Пример записи в информационном ресурсе «Расчеты по НДС»

Дата операции	ИНН плательщика	Название плательщика	ИНН получателя	Название получателя	БИК Банка	Сумма НДС, руб.
08.11.2014	7327000001	ООО «Б»	7327000002	ООО «А»	047308602	180 000

Представляется, что этот информационный ресурс будет действенным инструментом, который поможет значительно повысить эффективность налоговых проверок, в первую очередь камеральных. Основное предназначение данного ресурса – получение оперативной информации о том, кому и в каких

суммах перечислены денежные средства, включая НДС, а также от кого и в каких суммах получена оплата за облагаемые товары, работы, услуги. Это позволит выделять поставщиков и покупателей, на которых приходится основная доля расчетов за облагаемые товары, работы, услуги.

Продолжим рассмотрение упомянутого условного примера. Пусть 20.01.2015 г. организации «А» и «Б» представили в налоговый орган по месту своего учета (ИФНС России по Засвияжскому району г. Ульяновска) налоговые декларации по НДС за 4 квартал 2014 г. Смоделируем камеральную проверку налоговой декларации компании «Б», заявившей вычеты по счетам-фактурам организации «А». Предположим, что оба рассматриваемых условных юридических лица представили налоговые декларации с суммой налога, исчисленной к уплате в бюджет.

С 20.01.2015 г. в течение 3 месяцев должна быть проведена камеральная проверка налоговой декларации по НДС, представленной организацией «Б» за 4 квартал 2014 г. Поскольку налогоплательщиком в представленной декларации не заявлено право на возмещение налога, проверяющие не вправе истребовать у него документы, подтверждающие полноту исчисления им НДС, в частности, книгу продаж и покупок, а также счета-фактуры и первичные документы.

Так, например, с применением предложенного информационного ресурса «Расчеты по НДС» инспектор оперативно сможет установить, что организацией «Б» в проверяемом периоде была произведена оплата облагаемых НДС товаров в пользу организации «А». Соответственно можно предполагать предъявление проверяемым лицом НДС в сумме 180 тыс. руб. к вычету по счету-фактуре компании «А». В таком случае рекомендуется при камеральной проверке налоговой декларации по НДС, представленной организацией «Б» за 4 квартал 2014 г. провести следующие мероприятия налогового контроля по взаимоотношениям с организацией «А»:

1. С использованием информации, имеющейся в распоряжении ФНС России, установить:

- собственников и руководство организации «А», проверить, являются ли эти лица «массовыми» учредителями или руководителями;
- адрес организации «А» и его «массовость», а также частоту миграции данного лица;
- круг физических лиц, получающих доходы в организации «А», а также их иные источники дохода;
- уплачивает ли организация «А» налоги в бюджетную систему, какова их доля в сравнении с оборотами данного лица по операциям с проверяемым налогоплательщиком, в сравнении с оборотами лица «А» по расчетным счетам;
- наличие основных средств;
- наличие критериев риска, присвоенных Федеральной налоговой службой данному лицу.

2. Направить поручение об истребовании документов у компании «А», которым запросить документы и сведения, подтверждающие реальность хозяйственной операции с организацией «Б».

3. Запросить выписку по операциям на счете организации «А», чтобы установить, на какие цели были направлены денежные средства, полученные от проверяемого лица, а также установить иные источники средств компании «А» и направления их расходования.

4. Вызвать представителя организации «Б» в налоговый орган для дачи пояснений по вопросам заключения сделок с компанией «А» и фактических обстоятельств их исполнения.

Перечень возможных контрольных мероприятий не является закрытым и не ограничивается приведенными выше примерами.

Предлагаемый к внедрению Федеральный информационный ресурс «Расчеты по НДС» также может быть использован для анализа движения денежных средств, включающих НДС по цепочке лиц. Если организации и предприниматели перечисляют друг другу платежи, включающие НДС, то банки всех участников цепочки расчетов (в случае реализации высказанных в настоящей работе предложений) должны будут от имени своих клиентов перечислять в

бюджет НДС в том порядке, который был описан выше. Значит, ФНС России будет располагать информацией о той последовательности, в которой участники цепочки расчетов перечисляли друг другу денежные средства с НДС. И если в конце цепочки окажется организация, получающая средства с НДС, но не перечисляющая далее платежи с налогом и не исчисляющая налог к уплате в бюджет (а именно так, как представляется, будет, если в конце цепочки окажется лицо, через которое средства обналичиваются), это будет одним из сигналов, свидетельствующих о возможных нарушениях в части исчисления НДС.

По результатам анализа всей полученной информации об организации «А» и ее взаимоотношениях с проверяемым лицом (в том числе содержащейся в Федеральном информационном ресурсе «Расчеты по НДС») может быть сделан вывод о необоснованном включении в состав вычетов сумм НДС по счетам-фактурам данного контрагента. Соответственно, либо по результатам камеральной проверки организации «Б» будет вынесен акт проверки и, следовательно, доначислен НДС, либо компания «Б» будет отобрана для проведения выездной проверки, по результатам которой может быть доначислен НДС по сделке с «проблемным» поставщиком.

В. Г. Пансков приводит экспертные оценки, согласно которым при введении механизма НДС-счетов за счет сокращения количества злоупотреблений ставку НДС без уменьшения поступления данного налога в бюджет можно было бы снизить до 13 % [110]. Предложенный способ препятствия незаконному предъявлению НДС к вычету не идентичен механизму НДС-счетов, но предполагаемый эффект во многом сопоставим. Соответственно, реализация высказанных предложений без потерь бюджета позволит снизить ставку НДС за счет повышения налоговой дисциплины.

### **3.3 Администрирование налога на добавленную стоимость, уплачиваемого научными организациями**

В числе прочих необлагаемых операций действующей редакцией Налогового кодекса предусмотрено освобождение от налогообложения НДС выполненных организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

Подпунктом 16 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ предусмотрено освобождение от обложения НДС при выполнении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров.

Подпунктом 16.1 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ предусмотрено освобождение от обложения НДС при выполнении организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новых видов продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются следующие виды деятельности:

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;
- разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);
- создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для

реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации.

Освободив исполнителей научных работ от обязанности уплачивать в бюджет НДС с их стоимости, законодатель лишил научные организации возможности предъявлять «входной» НДС к вычету: действующее в РФ налоговое законодательство не позволяет предъявлять к вычету НДС по товарам, работам, услугам, которые используются для совершения необлагаемых налогом операций. Суммы предъявленного поставщиками НДС научные организации включают в себестоимость покупных товаров и услуг.

С одной стороны, это приводит к тому, что у научных организаций включенный в расходы НДС уменьшает налогооблагаемую прибыль, а, следовательно, величину поступлений по налогу на прибыль организаций. Большая часть поступлений по этому налогу зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации, поэтому применяющаяся в настоящее время льгота по НДС по научным работам приводит к снижению доходных источников региональных бюджетов.

Кроме того, в общем случае научные работы представляют собой товар, предназначенный не для конечного потребления, а для использования в процессе производства и реализации производимой продукции. Следовательно, стоимость приобретенных результатов научных работ их заказчик включит в себестоимость выпускаемой продукции. Суммы НДС, не предъявленные исполнителем работ к вычету, а отнесенные на стоимость НИОКР, также будут учтены заказчиком работ в себестоимости выпускаемых им товаров и цене их реализации.

Значит, заказчик работ при определении величины налога на добавленную стоимость по операциям реализации товаров собственного производства исчислит НДС, в том числе, на величину налога, которая не была предъявлена к вычету научной организацией. Другими словами, НДС будет начислен заказчиком работ на налог, уже уплаченный в бюджет другим хозяйствующим субъектом

(поставщиком товаров для научной организации). Такая ситуация приводит к двойному налогообложению НДС одной операции по реализации.

С другой стороны, в результате применения рассматриваемой льготы для организаций, выполняющих научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, отвечающие требованиям статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, при прочих равных условиях товары и услуги, облагаемые НДС, стоят дороже, чем для тех лиц, которые осуществляют только облагаемые операции (на 18 % или 10 % – в зависимости от того, какие товары приобретает исполнитель работ). Например, затраты по приобретению единицы товара по цене 1180 тыс. руб. (в том числе НДС в сумме 180 тыс. руб.) для производственного предприятия составят 1000 тыс. руб., а для научной организации – 1180 тыс. руб.

Научные организации при выполнении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ фактически несут расходы в виде стоимости товаров и услуг сторонних организаций, а также в виде суммы НДС по этим товарам. Это значительно увеличивает затраты научных организаций на приобретение товарно-материальных ценностей и услуг, но не приводит к расширению масштабов деятельности: расходы в виде сумм НДС, не предъявляемых к вычету, не являются производительными, не приносят доходов и не способствуют расширению деятельности исполнителей НИОКР. Рассматриваемая льгота по НДС ставит в невыгодное положение исполнителей НИОКР по сравнению с другими организациями и оказывает сдерживающее влияние на их деятельность и величину уплачиваемых ими налогов.

При этом выполнение научно-исследовательских работ представляется одним из основных условий для обеспечения развития российской экономики. Именно в процессе научных исследований создаются новые или совершенствуются существующие технологии и изделия, что способствует сокращению расходов, повышению производительности и эффективности деятельности организаций и предпринимателей, и, в конечном счете, к росту поступлений по налогам.

Таким образом, льгота по НДС для научных организаций оказывается малоэффективной, препятствующей развитию тех хозяйствующих субъектов, которым она предоставлена. Льготы по НДС для всех необлагаемых налогом сделок имеют одинаковые последствия, однако, только научную деятельность от других освобожденных от налогообложения НДС операций отличает направленность на получение и применение новых знаний. Именно поэтому научные организации при благоприятных условиях в результате коммерциализации результатов научных исследований могут стать крупными налогоплательщиками, обеспечивая значительную долю налоговых доходов государства.

Для устранения того негативного воздействия, которое оказывает освобождение от налогообложения НДС выполненных НИОКР на величину федеральных налогов, уплачиваемых научными организациями, считаем возможным включить выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ в число операций, облагаемых НДС по нулевой ставке.

Для практической реализации предложенных изменений следует дополнить пункт 1 статьи 164 Налогового кодекса подпунктами 13 и 14 следующего содержания:

«13) научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, выполненных за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, выполненных учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров;

14) научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новых видов продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав

научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются следующие виды деятельности:

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;
- разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);
- создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации».

Также предлагается оставить набор условий, необходимых для исключения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ из перечня операций, облагаемых НДС по ставкам 18 % и 10 %, без изменений.

Целесообразно оценить, какие последствия для бюджетной системы может иметь расширение перечня операций, облагаемых по нулевой ставке НДС.

В таблице 4 Приложения приведен анализ фискальных последствий реализации высказанного предложения. Для того, чтобы спрогнозировать фискальный эффект предложенных нововведений произведен расчет уплаты условной научной организацией налога на прибыль организаций, НДФЛ и возмещения НДС за три года. Расчет основан на ряде предположений:

- организация осуществляет только научные работы;
- суммы НДС, возмещенные налогоплательщику, в полном объеме направляются на расширение деятельности, в частности на финансирование дополнительных расходов;
- организация имеет только расходы по оплате труда и материальные расходы, по которым налогоплательщику поставщиками предъявляется НДС;

- деятельность налогоплательщика прибыльна, все имеющиеся ресурсы расходуются эффективно: величина полученной прибыли прямо зависит от суммы расходов;

- величина расходов, понесенных в текущем году, прямо зависит от размера чистой прибыли, полученной в предшествующем периоде, – то есть полученная прибыль направляется на расширение масштабов деятельности.

При этом для целей анализа имеет важность не величина отдельных показателей, участвовавших в расчете, а именно их динамика как результат практической реализации высказанного предположения.

Произведенный с учетом вышеперечисленных ограничений расчет показывает, что в среднесрочной и в долгосрочной перспективе рассматриваемое предложение теоретически способно привести к росту поступлений по другим федеральным налогам, превышающему увеличение возмещения НДС научным организациям.

Фискальный эффект будет достигнут за счет того, что суммы НДС, возмещенные налогоплательщику – научной организации, будут направлены им на финансирование дополнительных производительных расходов, направленных на получение доходов. Полагаем, что это приведет к увеличению объема производимых работ, росту выручки и, соответственно, к получению научной организацией большей прибыли.

В этом случае на начальном этапе общая сумма расходов научных организаций останется неизменной. В настоящее время в затратах учтены суммы «входного» НДС, после реализации рассматриваемого предложения вместо НДС в затраты будут включены материальные расходы, расходы на оплату труда и другие расходы на сумму возмещенного из бюджета налога. Исполнители НИОКР получат возможность эффективно использовать часть затрат в виде сумм не предъявленного к вычету НДС, которая в настоящее время не приносит дохода. Следствием этого должен стать рост объема выпуска и продаж.

Иными словами, ожидается, что замена льготы по НДС для научных организаций на нулевую ставку приведет к увеличению выручки от реализации

результатов НИОКР при неизменной сумме расходов на их выполнение, а следовательно, к получению большей прибыли. При этом темп роста прибыли в связи с неизменностью уровня расходов будет более быстрым, чем темп роста выручки. Рост прибыли, полученной исполнителем научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, приведет к росту поступлений по налогу на прибыль организаций.

Если полученная прибыль будет инвестироваться научной организацией в основную деятельность, то это также должно привести к увеличению масштабов ее деятельности: чем больше прибыли останется в распоряжении научной организации, тем больше средств будет ею вложено в финансирование и развитие текущей деятельности. Следовательно, это также приведет к росту полученной прибыли и поступлений по налогу на прибыль организаций.

Два рассмотренных фактора (более эффективная структура расходов и получение большей прибыли в предыдущем периоде) должны привести к тому, что прибыль научной организации и величина уплаченного ею налога на прибыль организаций в случае замены льготы по НДС на ставку 0 % должны расти в более быстром темпе, чем при сохранении льготы.

В свою очередь, увеличение фонда оплаты труда за счет получения научной организацией дополнительного источника средств в виде возмещения НДС приведет к росту поступлений по налогу на доходы физических лиц.

В таблице 3.2 приведены данные о стоимости выполненных в 2012-2013 гг. научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, освобожденных от налогообложения НДС, а также сумма «входного» налога, относящегося к указанным операциям, не подлежащая вычету.

В 2012 г. в бюджет поступило 13,8 млрд руб. НДС со стоимости товаров, работ, услуг, реализованных научным организациям, в 2013 г. – 16,2 млрд руб. Поскольку исполнители научных работ были лишены возможности предъявить эти суммы к вычету, они были включены в себестоимость выполненных работ и учтены при определении налогооблагаемой прибыли. Это привело к тому, что научные организации недоплатили налог на прибыль организаций в 2012 г. в

размере 2,8 млрд руб., в 2013 г. – 3,2 млрд руб., из него в бюджеты субъектов РФ – 2,5 млрд руб. и 2,9 млрд руб. соответственно.

Таблица 3.2 – Стоимость выполненных в 2012-2013 гг. НИОКР и сумма «входного» НДС, относящегося к ним

Показатели	2012 г.		2013 г.	
	Стоимость выполненных НИОКР, млн руб.	Сумма НДС, не подлежащая вычету, млн руб.	Стоимость выполненных НИОКР, млн руб.	Сумма НДС, не подлежащая вычету, млн руб.
Российская Федерация, всего, в т.ч.	573 620,2	13 834,3	668 919,2	16 027,3
Ульяновская область	3775,3	85,1	5775,8	132,5

Реализация высказанного в работе предложения привела бы к увеличению суммы НДС, предъявленной к возмещению. Однако, если бы в 2012 – 2013 гг. к стоимости выполненных НИОКР применялась нулевая ставка НДС, позволяющая предъявлять «входной» НДС к вычету, а не освобождение от налогообложения, то общая сумма НДС, предъявленная к возмещению, увеличилась бы незначительно: только на 0,9 % в масштабах России (таблица 3.3). При этом по всей стране научные организации дополнительно получили бы 13,9 млрд руб. в 2012 г. и 13,9 млрд руб. в 2013 г., которые могли быть направлены на расширение деятельности.

Таблица 3.3 – Прирост суммы НДС к возмещению в РФ в 2012-2013 гг. в случае реализации высказанного предложения

Показатели	2012 г.	2013 г.
Сумма НДС к возмещению, млрд руб.	1557,7	1711,9
Увеличение возмещения после реализации высказанного предложения, млрд руб.	13,8	16,0
Сумма НДС к возмещению после реализации высказанного предложения, млрд руб.	1571,5	1727,9
Прирост суммы НДС к возмещению, %	0,9	0,9

Предложение о включении выполненных научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ в перечень операций, облагаемых НДС по

нулевой ставке, высказано с учетом того, что в работе также рекомендовано внести поправки и изменить порядок уплаты налога в бюджет с целью пресечения уклонения от его уплаты. Изменение порядка уплаты налога в бюджет должно способствовать росту поступлений по НДС. Рост возмещения НДС в результате замены льготы для научных организаций на ставку 0 % должен быть компенсирован увеличением собираемости налога за счет пресечения схем уклонения от налогообложения с использованием фирм – «однодневок». Оба предложения в совокупности должны способствовать и росту поступлений в бюджет, и увеличению финансовой поддержки, оказываемой научным организациям.

По мере расширения деятельности научной организации, стимулом к которому должна стать реализация предложения о применении ставки НДС 0 % к стоимости выполненных НИОКР, выпадающие доходы бюджета в сумме возмещенного налога на добавленную стоимость будут компенсироваться ростом поступлений по налогу на прибыль организаций и НДФЛ. И чем менее материалоемкой является деятельность научной организации, тем скорее поступления по налогу на прибыль организаций и НДФЛ превысят величину возмещенного ей НДС.

В совокупности, ожидаемое увеличение поступлений по налогу на прибыль организаций и НДФЛ в связи с расширением деятельности научных организаций после замены льготы по НДС на нулевую ставку в масштабах всей России должно компенсировать рост возмещения по НДС. В результате этого будет устранено сдерживающее влияние налога на добавленную стоимость на величину поступлений по другим федеральным налогам.

Для применения нулевой ставки налога и возмещения «входного» НДС обязательно представление вместе с налоговой декларацией подтверждающих документов.

В общем случае научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы выполняются на основании договора и технического задания. После сдачи результатов работ или отдельного этапа оформляется акт,

который подтверждает сдачу исполнителем и прием заказчиком результатов работ, объем которых подлежит указанию в акте. На основании акта выставляется счет-фактура. Таким образом, считаем оправданным для подтверждения правомерности применения нулевой ставки налога представление вместе с налоговой декларацией по НДС копий договора на выполнение НИОКР, технического задания на выполнение работ, акта сдачи-приемки выполненных работ и выставленного на стоимость работ счета-фактуры.

Кроме того, необходимым условием для проведения научных исследований и опытно-конструкторских работ является наличие квалифицированного персонала. Предлагаем обязать налогоплательщиков представлять вместе с налоговой декларацией копию штатного расписания (действовавшего в периоде выполнения работ) в качестве подтверждения наличия сотрудников, способных участвовать в НИОКР.

Одно из условий применения нулевой ставки НДС к стоимости выполненных НИОКР – финансирование НИОКР из бюджета. В настоящее время при проведении проверок налоговых деклараций по НДС, где заявлено освобождение от налогообложения в отношении выполненных НИОКР, налоговыми органами могут истребоваться справки, подтверждающие открытие бюджетного финансирования исполнителю работ. В целях подтверждения правомерности применения нулевой ставки налога к стоимости тех научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, которые выполняются за счет бюджетных средств, предлагается включить копию справки об открытии бюджетного финансирования, выданную исполнителю НИОКР, в перечень документов, обязательных для представления вместе с налоговой декларацией по НДС. Следует подчеркнуть, что бюджетная классификация построена таким образом, что позволяет классифицировать произведенные расходы, выделяя из общей суммы расходы на финансирование НИОКР. Более того, число распорядителей средств бюджетов и внебюджетных фондов, направленных на финансирование НИОКР, ограничено. Представляется возможным организация следующего порядка проверки достоверности информации, которая представлена

налогоплательщиками для подтверждения получения бюджетных средств в счет выполнения НИОКР.

Территориальный налоговый орган при проведении проверки может обратиться с запросом в адрес Управления ФНС России, которому подведомственен. В запросе следует указать, в отношении каких налогоплательщиков требуется информация, а также сведения, позволяющие идентифицировать распорядителя, выделившего средства, статью расходов и тематику финансируемых НИОКР. Управление ФНС России должно будет перенаправить указанный запрос в ФНС России, а та, в свою очередь, на уровне Правительства России собрать необходимую информацию и направить ее автору запроса. Если на обработку запроса отвести, например, месячный срок, то территориальные налоговые органы, как представляется, не будут испытывать серьезных трудностей, вызванных тем, что представленная налогоплательщиками информация не может быть проверена в ходе камеральных налоговых проверок.

Следующим условием, при выполнении которого предлагается применять нулевую ставку НДС к стоимости выполненных НИОКР, является выполнение их научными и образовательными учреждениями. В соответствии с российским законодательством научной организацией признается юридическое лицо, осуществляющее в качестве основной научную или научно-техническую деятельность, подготовку научных работников и действующее в соответствии с учредительными документами научной организации [5, ст. 5]. Коммерческие и некоммерческие организации должны ежегодно подтверждать основной вид деятельности. Делается это для целей обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, но ничего не мешает дополнительно использовать эту информацию для определения основного вида деятельности в целях налогового контроля. Основным видом экономической деятельности коммерческой организации признается тот вид, который по итогам предыдущего года имеет наибольший удельный вес в общем объеме выпущенной продукции и оказанных услуг. Основным видом экономической деятельности некоммерческой организации является тот вид, в

котором по итогам предыдущего года было занято наибольшее количество работников организации.

Для подтверждения основного вида экономической деятельности страхователь ежегодно в срок не позднее 15 апреля представляет в территориальный орган Фонда социального страхования по месту своей регистрации заявление о подтверждении основного вида экономической деятельности, справку-подтверждение основного вида экономической деятельности, копию пояснительной записки к бухгалтерскому балансу за предыдущий год. Иными словами, налоговым органам для проверки правомерности применения нулевой ставки НДС к стоимости НИОКР, которые выполнены научными организациями на основании хозяйственных договоров, необходимо запрашивать в Фонде социального страхования информацию о том, какой вид деятельности был заявлен проверяемым налогоплательщиком в качестве основного. Такая информация может быть получена без значительных затрат на основе межведомственного соглашения, которым можно предусмотреть возможность направления территориальными налоговыми органами запроса в адрес территориальных органов Фонда социального страхования с целью получения информации об основном виде экономической деятельности поименованных в запросе организаций на указанный год. Поскольку основной вид деятельности подтверждается организациями один раз в год, упомянутый запрос будет направляться единожды в течение года. Межведомственным соглашением можно установить срок для исполнения запроса таким образом, чтобы исполнитель имел достаточно времени для подготовки информации, но при этом ответ на запрос мог быть использован (без существенной потери срока) при проведении камеральной проверки декларации по НДС, в которой заявлено право на применение нулевой ставки налога к стоимости НИОКР, выполненных научной организацией на основании хозяйственных договоров.

В отношении учреждений образования, выполняющих научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы на основании хозяйственных договоров, необходимо отметить следующее. Образовательная

деятельность является лицензируемой, а учреждения образования также подлежат государственной аккредитации. Таким образом, для подтверждения в ходе проверки правомерности применения нулевой ставки НДС к стоимости НИОКР, которые выполнены образовательными учреждениями, от налогоплательщика должны быть получены копии документов, подтверждающих наличие лицензии на осуществление образовательной деятельности и прохождение государственной аккредитации. На основании запроса, направленного в рамках межведомственного соглашения в адрес лицензирующего органа, может быть проверена достоверность представленной налогоплательщиком информации.

Некоторые виды деятельности являются лицензируемыми. К их числу, в частности, относится деятельность в области использования атомной энергии, разработка, производство, испытание и ремонт авиационной техники, разработка, производство, испытание, установка, монтаж, техническое обслуживание, ремонт, утилизация и реализация вооружения и военной техники, оружия и боеприпасов, разработка, производство, распространение шифровальных средств, информационных систем и телекоммуникационных систем, защищенных с использованием шифровальных средств, выполнение связанных с ними работ, эксплуатация взрывопожароопасных и химически опасных производственных объектов, космическая деятельность, медицинская и фармацевтическая деятельность, а также некоторые другие виды деятельности. Значит, в ряде случаев для проведения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ исполнителю потребуются лицензии. Наличие лицензии в таком случае будет являться еще одним подтверждением того, что налогоплательщик в состоянии фактически осуществлять те НИОКР, которые отражены в декларации и по которым он намерен получить возмещение «входного» НДС. Представление копий лицензий не сильно обременит налогоплательщиков, поэтому предлагается включить копию лицензии в перечень документов, представляемых одновременно с налоговой декларацией.

Более того, многие крупные и средние производственные предприятия имеют сертификаты, подтверждающие соответствие системы менеджмента

качества требованиям стандартов серии ГОСТ Р ИСО 9001. При наличии рекомендуется подобные сертификаты также представлять вместе с налоговой декларацией в качестве подтверждения того, что применяемая на предприятии технология и процессы производства, а также имеющиеся трудовые ресурсы достаточны для выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

Итак, обобщая вышесказанное, приведем перечень копий документов, который предлагается сделать обязательным к представлению вместе с налоговой декларацией в случае заявления права на применение ставки НДС 0 % к стоимости научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ:

1. Договор на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (со всеми приложениями и дополнениями);

2. Техническое задание на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;

3. Документ, подтверждающий сдачу исполнителем и прием заказчиком результатов выполненных работ (содержащий информацию об объеме выполненных работ);

4. Счет-фактуру, выставленный на стоимость выполненных НИОКР;

5. Штатное расписание (или выписка из него), подтверждающее наличие в штате организации-исполнителя сотрудников, выполнявших работы в заявленном объеме;

6. Один или несколько из следующих документов (с учетом особенностей выполненных работ):

- справку или иной документ, подтверждающий финансирование работ за счет бюджетных средств;

- заявление о подтверждении основного вида деятельности и справку-расчет к нему на период, в котором выполнялись работы;

- лицензию на право осуществления образовательной деятельности и свидетельство о прохождении государственной аккредитации;

- иные документы, подтверждающие выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, в том числе подтверждающие наличие исключительных прав на вновь созданные объекты интеллектуальной собственности или подачу документов на регистрацию таких прав;

7. Лицензию на право осуществления деятельности (если научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы выполнялись в лицензируемой сфере деятельности), а при наличии – также и сертификаты, подтверждающие соответствие бизнес-процессов и системы менеджмента качества российским и международным стандартам.

В случае привлечения соисполнителей, вместе с налоговой декларацией исполнителю следует также представлять оформленные с соисполнителями работ документы по перечню, указанному в пунктах 1-4.

Приведенный выше перечень документов следует закрепить законодательно, внося соответствующие изменения в статью 165 Налогового кодекса Российской Федерации. Для сбора указанных выше сведений предлагаем предоставить налогоплательщикам 180 дней с даты подписания сторонами первичного документа, который подтверждает прием результатов НИОКР заказчиком.

Предлагается при непредставлении в 180-дневный срок вышеуказанных документов не включать рассматриваемые виды научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ в перечень операций, облагаемых по ставкам НДС 18 % и 10 %, а относить к числу необлагаемых операций.

В таком случае моментом определения налоговой базы по операциям выполнения определенных научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ будет являться последнее число того налогового периода, в котором собран полный пакет документов, обязательных для представления вместе с налоговой декларацией по НДС, либо в котором истек 180-дневный срок

для их сбора. Аналогичный порядок предусмотрен статьей 167 НК РФ для иных операций, уже сейчас облагаемых по нулевой ставке. Если документы не собраны в течение указанного срока, налогоплательщику следует продекларировать необлагаемую операцию. Таким образом, исполнители научно-исследовательских работ получают право, собрав документы, предъявить к возмещению НДС по тем товарам и услугам, которые были использованы при их выполнении. При этом если установленные подтверждающие документы не будут собраны в течение 180 календарных дней, налогоплательщику придется продекларировать выполненные НИОКР в составе необлагаемых операций. Если позднее налогоплательщиком будет собран полный пакет документов, он получит право сдать уточненную налоговую декларацию и в ней предъявить к возмещению соответствующий «входной» НДС. Ограничение по сроку представления уточненной декларации, установленное действующей редакцией Налогового кодекса, – три года после окончания соответствующего налогового периода. Считаем соответствующим налоговым периодом тот, в котором истекли 180 календарных дней с даты акта сдачи-приемки результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

Для практической реализации описанных предложений потребуется привести в соответствие положения статей 149, 164, 165 и 167 Налогового кодекса Российской Федерации.

Указанные изменения, не создавая дополнительных налоговых обязательств для налогоплательщиков, должны стать дополнительной мерой поддержки предприятий и организаций, выполняющих научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, тем самым способствуя модернизации экономики России.

Предоставление права на возмещение «входного» НДС по выполненным НИОКР должно сопровождаться налоговым контролем с целью пресечения возможных нарушений. Территориальные налоговые органы вправе истребовать у заказчиков и соисполнителей научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ документы, подтверждающие их выполнение. Также

может быть истребована информация, подтверждающая использование результатов работ и, соответственно, их реальность. Комплексный анализ документов и информации, представленных вместе с налоговой декларацией и полученных в ходе налоговых проверок, поможет предотвратить злоупотребления в части возмещения «входного» НДС по выполненным НИОКР.

Действующей редакцией Налогового кодекса налоговым органам предоставлено право при проведении камеральных проверок истребовать документы, которые подтверждают правомерность применения освобождения от налогообложения НДС к стоимости выполненных НИОКР. При проведении выездных проверок инспекторы, проводящие проверки, вправе истребовать документы, имеющие отношение к предмету проверки, в том числе подтверждающие правомерность освобождения от налогообложения и правильность определения суммы «входного» НДС, который относится к необлагаемым операциям.

Таким образом, замена освобождения от налогообложения на нулевую ставку НДС, применяемую к выполненным научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам, не повлечет за собой значительно ухудшающих положения налогоплательщиков перемен в процедуре проведения камеральных и выездных налоговых проверок. Налоговым органам сейчас предоставлено право истребовать документы для проверки правомерности заявленных вычетов, если в налоговой декларации заявлено право на возмещение налога.

Как уже указывалось, для реализации описанных изменений потребуется установить на законодательном уровне обязанность налогоплательщиков представлять вместе с налоговой декларацией документы, подтверждающие правомерность применения нулевой ставки налога к выполненным НИОКР. Однако такие документы и сейчас представляются налогоплательщиками в налоговые органы, пусть и во исполнение полученных требований о представлении документов.

Полагаем, что указанные изменения в процедуре камеральных проверок не ухудшат положение налогоплательщиков. Не усложнят предлагаемые

нововведения и порядка заполнения налоговых деклараций по НДС. Выполненные НИОКР будут указываться в другом разделе налоговой декларации, но подлежащие отражению показатели не должны претерпеть изменений.

Итак, предполагается, что замена нулевой ставкой освобождения от налогообложения, применяемого к стоимости выполненных НИОКР, позволит создать дополнительные меры финансовой поддержки предприятий, выполняющих научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, снизить инфляционное давление НДС на стоимость наукоемкой продукции.

При этом потери бюджета в виде сумм возмещенного НДС в масштабе экономики всей страны окажутся незначительными. Кроме того, устранив сдерживающее воздействие НДС на деятельность научных организаций, реализация высказанного предложения повлечет рост поступлений по другим налогам, который будет достигнут за счет расширения масштабов деятельности в сфере НИОКР. При этом в связи с внесением поправок не предполагается усложнения процедуры налоговой проверки или появления иных обстоятельств, ухудшающих положение налогоплательщиков – научных организаций. В результате, внесенные изменения будут способствовать повышению доходов консолидированного бюджета Российской Федерации.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Диссертационную работу и научные результаты, полученные в процессе исследования, можно разграничить на несколько взаимосвязанных групп теоретических, методических и практических проблем.

На основе изучения взглядов ученых на сущность налога, налогового администрирования, классификацию налогов автором предложено дополнить набор признаков, позволяющих отнести налог к группе прямых или косвенных. По мнению автора, с точки зрения налогового администрирования, прямыми налогами являются те налоги, которые могут быть рассчитаны налогоплательщиком самостоятельно, независимо от наличия или отсутствия у него финансово-хозяйственных взаимоотношений с другими налогоплательщиками – организациями или физическими лицами. В налоговом администрировании прямых налогов участвуют уполномоченные органы власти – администраторы и налогоплательщик. Объектом налогового администрирования по прямым налогам являются отношения по поводу исчисления и уплаты налогов администрируемым налогоплательщиком.

К косвенным, в свою очередь, следует относить те налоги, по которым обязательства администрируемого налогоплательщика зависят, в том числе, от налоговых платежей других налогоплательщиков – его контрагентов. В результате в налоговом администрировании по косвенным налогам участвует более широкий круг лиц: налоговые администрации, сам налогоплательщик, а также налогоплательщики – его контрагенты. Объект налогового администрирования по косвенным налогам включает как отношения по поводу исчисления и уплаты налогов администрируемым налогоплательщиком, так и отношения между ним и его контрагентами, в результате которых возникают налоговые обязанности.

Проведенное исследование показывает, что, в конечном счете, бремя уплаты НДС – наиболее распространенного косвенного налога – возлагается на

конечного потребителя товара, при этом налог предъявляется продавцом сверх его стоимости. НДС, который уплачивается его носителем – потребителем налогооблагаемых товаров, зависит от цены этого товара, но не от добавленной стоимости – одной из ее составляющих. Показатель добавленной стоимости используется только для того, чтобы распределить в соответствии с установленными правилами налогового администрирования сумму НДС, уплаченного потребителем, между налогоплательщиками, участвовавшими в процессе производства и реализации налогооблагаемого товара.

С учетом этого, автором предложено определять налог на добавленную стоимость как косвенный многоступенчатый налог по перераспределению в пользу бюджетной системы средств хозяйствующих субъектов и населения, величина которого определяется суммой цен потребляемых ими товаров, работ и услуг.

Исследование этапов развития налога на добавленную стоимость в Российской Федерации показало, что несмотря на широкое распространение схем ухода от налогообложения, изменениям никогда не подвергался принцип уплаты налога в бюджет. Уплата налога на добавленную стоимость в России всегда производилась налогоплательщиком только при наличии его воли на уплату налога и независимо от того, что бремя НДС перекладывается на потребителя, а источником уплаты налога в бюджет являются средства, полученные продавцом от покупателя.

В работе автором на примере Ульяновской области дана оценка современного состояния налога на добавленную стоимость и налогового контроля за полнотой его поступления в бюджет.

Проведенный анализ показал, что доля НДС в налоговых доходах федерального бюджета, мобилизуемых налоговыми органами Ульяновской области, достаточно значительна: в 2008 – 2013 гг. не снижалась ниже 55 %. Налог на добавленную стоимость в Ульяновской области – основной источник налоговых доходов федерального бюджета.

Автором отмечено, что налог на добавленную стоимость в 2008 – 2013 гг. поступал в бюджет в размере меньшем, чем сумма начисленного налога: доля поступившего НДС в сумме начисленного в течение указанного периода не превышала 95 %. На протяжении указанного периода налогоплательщики – продавцы товаров, получая от покупателей соответствующую оплату, в том числе НДС, не в полном объеме перечисляли налог, причитающийся к уплате в бюджет.

В ходе исследования также было установлено, что сумма налога на добавленную стоимость, исчисленного к уплате в бюджет и фактически поступившего в бюджет, в условиях инфляционного роста цен за 2008 – 2013 гг. не продемонстрировала динамики, сопоставимой с темпом прироста, достигнутым суммами начисленных и уплаченных налогов.

Результаты проведенного диссертантом анализа свидетельствуют о том, что в целом налогоплательщики декларируют операции по реализации товаров: расчеты показывают, что с 2008 по 2013 г. соотношение суммы НДС, начисленного налогоплательщиками Ульяновской области, с показателем оборота предприятий в целом сопоставимо со ставкой налога. Это отвечает экономической природе налога, величина поступлений по которому теоретически должна быть равна произведению ставки налога и стоимости товаров, реализованных конечным потребителям. Указанное позволило высказать предположение, что причина выявленных негативных тенденций связана не с неисчислением НДС, а с завышением налоговых вычетов.

Проведенный анализ динамики сумм НДС, начисленных к уплате и предъявленных к вычету (с учетом накопленной инфляции), позволил автору сделать вывод о том, что сумма налога на добавленную стоимость, которая предъявлена к вычету по операциям реализации товаров (работ или услуг) на территории Российской Федерации, на протяжении 2008 – 2013 гг. росла быстрее, чем сумма НДС, исчисленная к уплате.

Полученные в ходе исследования результаты негативно характеризуют современное состояние исчисления НДС в Ульяновской области. Автором сделан вывод, что раскрытию фискального потенциала НДС препятствуют

многочисленные злоупотребления, допускаемые налогоплательщиками с целью минимизации обязательств по налогу путем завышения налоговых вычетов. Решить данную проблему предложено за счет повышения эффективности налогового контроля.

Исследование показателей контрольной работы налоговых органов Ульяновской области, проведенное автором, подтвердило, что при проверках полноты исчисления и уплаты НДС выявляется значительное количество нарушений. Отношение доначисленного налога на добавленную стоимость к сумме налога, начисленной к уплате в бюджет, в анализируемом периоде колебалось в пределах от 10 до 18 %: не менее одной десятой части налоговых доходов по НДС в 2008 – 2013 гг. в Ульяновской области начислялось к уплате в бюджет не налогоплательщиками, а по результатам проведенных налоговых проверок. Основное число нарушений выявляется выездными проверками, камеральные же – малорезультативны.

В связи с этим автором особо отмечена необходимость в совершенствовании методов налогового контроля, которые бы способствовали повышению результативности камеральных проверок как формы налогового контроля, которой оперативно подвергаются все без исключения налогоплательщики.

Автором сформулированы предложения, направленные на рост налоговых доходов за счет совершенствования налога на добавленную стоимость.

Предложено изменить механизм уплаты НДС в бюджет, обязав банки перечислять от имени своего клиента НДС в бюджет при поступлении на его счет оплаты, включающей налог. В результате фирмы – «однодневки» будут лишены возможности уклониться от уплаты в бюджет суммы НДС со стоимости реализованных товаров, работ, услуг. Для практической реализации автором предложено внести соответствующие изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации и некоторые другие нормативные акты.

Автором рассчитаны последствия реализации высказанного предложения для условного предприятия. Проведенные расчеты показали, что после изменения

порядка уплаты НДС налогоплательщики будут иметь переплату по НДС, образующуюся за счет сумм налога, перечисленных банками в бюджет от их имени. Однако в случае быстрого возврата переплаты налогоплательщик не ощутит негативного влияния изменения порядка уплаты НДС.

В связи с этим рекомендовано усовершенствовать порядок зачета и возврата переплаты по налогу на добавленную стоимость. Предложено предоставить налоговым органам возможность самостоятельно производить зачет сумм НДС, перечисленных в бюджет банками от имени клиентов – налогоплательщиков, в счет предстоящих платежей по налогу на добавленную стоимость. После того, как платежи будут полностью зачтены, оставшаяся сумма должна быть возвращена налогоплательщику без его заявления по решению налогового органа. При этом налогоплательщик не будет лишен возможности произвести зачет переплаты по НДС в счет предстоящих платежей по другим федеральным налогам в том порядке, который установлен действующей редакцией Налогового кодекса Российской Федерации.

Рекомендации автора предусматривают обязанность налоговых органов каждые пять рабочих дней анализировать поступления по НДС, сопоставляя их с размером имеющейся недоимки и величиной текущих платежей налогоплательщика, и производить допустимые зачеты платежей.

По результатам анализа на сумму выявленной переплаты должно формироваться единое сводное решение по налоговому органу на возврат средств. На его основании в территориальный орган Федерального казначейства должно направляться единое сводное поручение на возврат средств, на исполнение которого отводится 5 рабочих дней. Оба сводных документа должны содержать перечень налогоплательщиков и сумм НДС, подлежащих возврату по каждому из них.

Реализация предложений автора приведет к тому, что еженедельно на счета налогоплательщиков должен поступать налог на добавленную стоимость, возвращенный налоговыми органами. При этом налоговые обязательства по НДС будут уже исполнены.

Автором рекомендован заявительный порядок перехода налогоплательщиками на ускоренный механизм возврата переплаты по НДС, предусматривающий необходимость ежеквартально подавать в налоговый орган заявление о намерении использовать ускоренный порядок возврата переплаты. Если налогоплательщиком подобное заявление не представлено, то он утратит возможность на возврат переплаты по НДС в ускоренном порядке и должен будет руководствоваться нормами действующей редакции статьи 78 НК РФ.

В случае реализации порядка уплаты НДС в бюджет, основанного на перечислении банками налога от имени своих клиентов, налоговые органы будут располагать оперативной информацией о потоках платежей налогоплательщиков, включающих НДС.

Практическая реализация предлагаемых изменений порядка уплаты НДС в бюджет потребует соответствующего изменения механизма учета платежей, в частности доработки формы карточки расчетов с бюджетом. Автором доказана необходимость дополнить второй раздел карточки расчетов с бюджетом новыми показателями, в результате чего станет возможным учет поступлений в разрезе контрагентов, которые перечисляли средства (в том числе НДС) налогоплательщику, а также банков – участников расчетов.

Налоговые органы будут получать в реальном времени сведения о том, перечисления от каких покупателей образуют для проверяемого налогоплательщика источник средств для уплаты НДС в бюджет. Это позволит структурировать финансовые потоки налогоплательщика, сопровождаемые перечислением НДС, а также автоматизировать анализ отклонений между величиной налоговых обязательств по НДС и суммой налога, полученной налогоплательщиком от покупателей. Значительное превышение суммы полученного лицом налога над суммой перечисленных в бюджет средств может быть расценено как один из признаков, свидетельствующих о возможном уклонении от налогообложения НДС.

Налоговые органы смогут ранжировать налогоплательщиков по степени вероятности незаконного занижения величины НДС к уплате, выявляя тех, кому

присущи повышенные риски участия в схемах по уходу от налогообложения. Следовательно, инспекторы смогут концентрировать свои усилия и проводить углубленные камеральные проверки в отношении лиц с высоким риском совершения налогового правонарушения.

Результаты анализа могут быть использованы налоговыми органами при принятии решения об отказе в возврате переплаты по НДС, образовавшейся в результате перечисления налога банками от имени налогоплательщика, до окончания проверки.

Автором рекомендовано обязать территориальные налоговые органы передавать на федеральный уровень сведения об операциях по перечислению НДС банками от имени налогоплательщиков, содержащиеся в карточках расчетов с бюджетом. Это позволит создать единую информационную базу обо всех произведенных платежах, включающих НДС.

В связи с этим предложено внедрить Федеральный информационный ресурс ФНС России с названием «Расчеты по НДС», который поможет значительно повысить эффективность налоговых проверок, в первую очередь камеральных.

Основное предназначение данного ресурса – получение оперативной информации о том, кому и в каких суммах перечислены денежные средства, включая НДС, а также от кого и в каких суммах получена оплата за облагаемые товары, работы, услуги. Это позволит выделять поставщиков и покупателей, на которых приходится основная доля расчетов за облагаемые товары, работы, услуги.

Предложенный к внедрению Федеральный информационный ресурс «Расчеты по НДС» предназначен для анализа движения по цепочке получателей денежных средств, включающих НДС. При этом автор руководствовался тем, что если организации и предприниматели перечисляют друг другу платежи, включающие НДС, то банки всех участников цепочки расчетов (в случае реализации высказанных в диссертационной работе предложений) должны будут от имени своих клиентов перечислять в бюджет НДС в том порядке, который был описан выше. Соответственно, налоговые органы будут располагать информацией

о той последовательности, в которой участники цепочки расчетов перечисляли друг другу денежные средства с НДС. Если в итоге средства налогоплательщика будут перечислены организации, получающей средства с НДС, но не перечисляющей далее платежи с НДС и не исчисляющей налог к уплате в бюджет (а именно так будет, если в конце цепочки окажется лицо, через которое средства обналичиваются), это должно стать сигналом, свидетельствующим о возможных нарушениях в части исчисления НДС и необходимости проведения мероприятий налогового контроля с целью проверки наличия или отсутствия налогового правонарушения. Информационный ресурс «Расчеты по НДС» за счет упрощения процедуры выявления платежей в пользу фирм – «однодневок» позволит заметно повысить эффективность налогового контроля.

Автором также предложено заменить льготу по НДС для выполненных научных работ на нулевую ставку, чтобы достичь увеличения поступлений по налогу на прибыль организаций и НДФЛ. Автором указано, что научные организации обладают значительным налоговым потенциалом. Научную деятельность, как единственную сферу, направленную на получение и использование новых знаний, отличает возможность получения значительной прибыли и уплаты больших сумм налога в случае коммерциализации результатов исследований. Потребность исполнителей НИОКР в высококвалифицированных работниках должна приводить к высокой оплате труда, соответственно, к значительным платежам по НДФЛ.

Замена льготы по НДС на нулевую ставку, по расчетам автора, в целом приведет к росту поступлений по федеральным налогам. После практической реализации сформулированных в работе предложений общая сумма расходов научных организаций на начальном этапе останется неизменной: вместо НДС в затраты будут включены материальные расходы, расходы на оплату труда и т. п. на сумму возмещенного из бюджета налога. Следствием этого должен стать рост объема выпуска и продаж, получение большей прибыли. При этом темп роста прибыли в связи с неизменностью уровня расходов будет более быстрым, чем темп роста выручки. Рост прибыли, полученной исполнителем научно-

исследовательских и опытно-конструкторских работ, приведет к росту поступлений по налогу на прибыль организаций.

Автором указано, что если полученная прибыль будет инвестироваться научной организацией в основную деятельность, то это также должно привести к увеличению масштабов ее деятельности: чем больше прибыли останется в распоряжении научной организации, тем больше средств будет ею вложено в финансирование и развитие текущей деятельности. Следовательно, это также приведет к росту полученной прибыли и поступлений по налогу на прибыль организаций.

Два указанных фактора (более эффективная структура расходов и получение большей прибыли в предыдущем периоде) должны привести к тому, что прибыль научной организации и величина уплаченного ею налога на прибыль организаций в случае замены льготы по НДС на ставку 0 % должны расти в более быстром темпе, чем при сохранении льготы. Расчеты автора показывают, что платежи по налогу на прибыль, уплачиваемые научной организацией, могут возрасти в течение первого года после реализации предложения на 8 – 25 %, в течение второго – на 19 – 44 %, в течение третьего – на 21 – 56 %. Наибольший темп роста должен быть достигнут в тех научных организациях, которые имеют значительную долю материальных расходов.

В свою очередь, увеличение фонда оплаты труда за счет получения научной организацией дополнительного источника средств в виде возмещения НДС приведет к росту поступлений по налогу на доходы физических лиц.

Реализация высказанного в работе предложения приведет к незначительному увеличению суммы НДС, предъявленной к возмещению. Рост суммы НДС, предъявленной к возмещению, по расчетам автора, не превысит 1 % в масштабах Российской Федерации. При этом по мере расширения деятельности научной организации, стимулом к которому должна стать реализация предложения о применении ставки НДС 0 % к стоимости выполненных НИОКР, выпадающие доходы бюджета в сумме возмещенного налога на добавленную

стоимость будут компенсироваться ростом поступлений по налогу на прибыль организаций и НДСЛ.

Автором разработан перечень документов, обязательных для представления вместе с налоговой декларацией в случае заявления права на применение ставки НДС 0 % к стоимости НИОКР, включающий семь документов, подтверждающих фактическое выполнение работ исполнителем. Для сбора необходимых документов предложено предоставить налогоплательщикам 180 дней с даты подписания сторонами первичного документа, который подтверждает прием результатов НИОКР заказчиком. Рекомендовано при непредставлении в 180-дневный срок документов не включать научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы в перечень операций, облагаемых по ставкам НДС 18 % и 10 %, а относить к числу необлагаемых, чтобы у исполнителей не возникла обязанность уплатить НДС со стоимости выполненных работ при отсутствии каких-либо документов.

С учетом высказанных рекомендаций автором сформулированы поправки в статьи 149, 164, 165 и 167 Налогового кодекса Российской Федерации.

Высказанные в работе предложения направлены на совершенствование налога на добавленную стоимость с учетом его текущего состояния. Представляется, что их реализация должна способствовать повышению собираемости налога. Однако не вызывает сомнения, что по мере изменения экономической ситуации совершенствование налогообложения НДС должно продолжаться.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=146239>, свободный. – Загл. с экрана.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=139845>, свободный. – Загл. с экрана.

3. О лицензировании отдельных видов деятельности [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 04.05.2011 г. №99-ФЗ / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=142935>, свободный. – Загл. с экрана.

4. О налоге на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: Закон РСФСР от 06.12.1991 г. №1992-1 / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=28145>, свободный. – Загл. с экрана.

5. О науке и государственной научно-технической политике [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 23.08.1996 г. №127-ФЗ / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=138644>, свободный. – Загл. с экрана.

6. Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: Постановление Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 г. №914 / Некоммерческая интернет-версия

КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=88143>, свободный. – Загл. с экрана.

7. О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 г. №1137 / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=146993>, свободный. – Загл. с экрана.

8. О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года [Электронный ресурс]: Распоряжение Правительства Российской Федерации от 17.11.2008 г. №1662-р / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=90601>, свободный. – Загл. с экрана.

9. О правилах осуществления перевода денежных средств [Электронный ресурс]: Положение Центрального банка Российской Федерации от 19.06.2012 г. №383-П / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=131829>, свободный. – Загл. с экрана.

10. Об утверждении порядка подтверждения основного вида экономической деятельности страхователя по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – юридического лица, а также видов экономической деятельности подразделений страхователя, являющихся самостоятельными классификационными единицами [Электронный ресурс]: Приказ Минздравсоцразвития России от 31.01.2006 г. №55 / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=126458>, свободный. – Загл. с экрана.

11. Об утверждении правил указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации [Электронный ресурс]: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 12.11.2013 г. №107н / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=155187;fld=134;dst=100020;rnd=0.394237112486735>, свободный. – Загл. с экрана.

12. Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации [Электронный ресурс]: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 21.12.2011 г. №180н / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=141171>, свободный. – Загл. с экрана.

13. Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и Порядка ее заполнения [Электронный ресурс]: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 15.10.2009 г. №104н / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=100880>, свободный. – Загл. с экрана.

14. Об утверждении Единых требований к порядку формирования информационного ресурса «Расчеты с бюджетом» местного уровня» [Электронный ресурс]: Приказ ФНС России от 18.01.2012 г. №ЯК-7-1/9@ / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=127481>, свободный. – Загл. с экрана.

15. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс]: Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. №ММ-3-06/333@ / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=129610>, свободный. – Загл. с экрана.

16. Об утверждении Порядка представления банками (операторами по переводу денежных средств) информации о наличии счетов (специальных банковских счетов) в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах (специальных банковских счетах), об операциях на счетах (специальных банковских счетах), об остатках электронных денежных средств и переводах электронных денежных средств по запросам налоговых органов на бумажном носителе, а также соответствующих форм справок и выписки [Электронный ресурс]: Приказ ФНС России от 25.07.2012 г. №ММВ-7-2/519@ / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=137549>, свободный. – Загл. с экрана.

17. О применении освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость в отношении научно-исследовательских работ, выполняемых учреждениями науки [Электронный ресурс]: Письмо ФНС России от 15.03.2006 г. №ММ-6-03/274@ / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=59067>, свободный. – Загл. с экрана.

18. О принятии и введение в действие Общероссийского классификатора территорий муниципальных образований ОК 033-2013 [Электронный ресурс]: Приказ Росстандарта от 14.06.2013 г. №159-ст / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=149354;div=LAW;mb=LAW;opt=1;ts=4BA60320D9E2CBB6808ED71719963368;rnd=0.483243718277663>, свободный. – Загл. с экрана.

19. Об утверждении единой товарной номенклатуры Внешнеэкономической деятельности таможенного союза и единого таможенного тарифа таможенного союза [Электронный ресурс]: Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 16.07.2012 г. №54 / Некоммерческая интернет-версия КонсультантПлюс. – Электрон. текст. дан. – Режим доступа:

<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=146432>, свободный. – Загл. с экрана.

20. Аронов, А.В. Налоговая политика и налоговое администрирование: учебное пособие [Текст] / А.В. Аронов, В.А. Кашин. – М. : ИНФРА-М, 2013. – 544 с.

21. Барулин, С.В. Теория и история налогообложения: учеб. пособие [Текст] / С.В. Барулин. – М. : Экономистъ, 2006. – 319 с.

22. Белякова, И.В. Налог на добавленную стоимость: практическое пособие [Текст] / И.В. Белякова, С.А. Вагнер, О.И. Соснаускене. – М. : Издательство «Экзамен», 2006. – 157 с.

23. Вишневский, В.П. Налогообложение: теории, проблемы, решения [Текст] / В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская, под общ. ред. В.П. Вишневского. – Донецк: ДонНТУ НЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

24. Дадашев, А.З. Налоговый контроль в Российской Федерации: учеб. пособие [Текст] / А.З. Дадашев, И.Р. Пайзулаев. – М. : КноРус, 2009. – 126 с.

25. Кудряшова, Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика [Текст] / Е. В. Кудряшова. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 263 с.

26. Майбуров, И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс [Текст] : учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2011. – 591 с.

27. Макконнелл, К.Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика [Текст] / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю – М. : ИНФРА-М, 1999. – 974 с.

28. Масгрейв, Ричард А. Государственные финансы: теория и практика [Текст] / Ричард А. Масгрейв, Пегги Б. Масгрейв; пер. с англ. – М. : Бизнес Атлас, 2009. – 716 с.

29. Миронова, О.А. Налоговое администрирование [Текст] : учебное пособие / О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев – М. : Омега-Л, 2005. – 408 с.

30. Мешалкин В.К. Налоговая выгода: обоснованная и необоснованная [Текст] / В.К. Мешалкин. – М. : АйСи Групп, 2007. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»

31. Налоги и налоговое право: учебное пособие [Текст] / Под ред. А.В. Брызгалина. – М. : «Аналитика-Пресс», 1998. – 608 с.

32. Налоги и налогообложение: учебник для вузов [Текст] / И.А. Майбуров, А.Д. Выварец, Е.В. Ядренникова и др.; под ред. И.А. Майбурова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнити, 2010. – 559 с.

33. Налог на добавленную стоимость. Акцизы: коммент. (постатейный) к гл. 21 и 22 НК РФ: с примерами заполнения счетов-фактур и бухгалтерскими проводками [Текст] / под ред. Н.С. Чамкиной. – М. : Статус-Кво 97, 2010. – 528 с.

34. Налоги и налогообложение [Текст] : учеб. для бакалавров: рек. Мин. обр. РФ / ред. Д. Г. Черник. – М. : Юрайт, 2013. – 394 с.

35. Налоги и налогообложение: учебное пособие для вузов [Текст] / Г.А. Волкова, Г.Б. Поляк, Л.А. Крамаренко и др.; под ред. Г.Б. Поляка, А.Е. Суглобова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнити, 2010. – 631 с.

36. Налоги и налогообложение [Текст] / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской – СПб. : Питер, 2000. – 528 с.

37. Налоги и налогообложение: учебник [Текст] / под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – 6-е изд. – СПб. : Питер, 2007. – 491 с.

38. Налоги и налогообложение: учебник для вузов [Текст] / Д.Г. Черник, Л.П. Павлова, В.Г. Князев и др.; под ред. Д.Г. Черника. – 3-е изд. – М. : МЦФЭР, 2006. – 527 с.

39. Налогообложение юридических лиц: учебный комплекс для слушателей курсов повышения квалификации [Текст] / под ред. А.П. Балакиной. – М. : ВГНА Минфина РФ, 2010. – 339 с.

40. Паскачев, А.Б. Налоги и налогообложение [Текст] : учебное пособие / А.Б. Паскачев. – М. : Высшее образование, 2008. – 384 с.

41. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник для вузов [Текст] / В.Г. Пансков – 7-е изд., доп. и перераб. – М. : МЦФЭР, 2006. – 592 с.

42. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение [Текст] : теория и практика: учебник для бакалавриата / В.Г. Пансков; Финансовый университет при Правительстве РФ. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2011. – 680 с.

43. Пономарев, А.И. Налоги и налоговое администрирование в Российской Федерации [Текст] : учебное пособие / А.И. Пономарев, Т.В. Игнатова, М.А. Богатырев; . – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2009. – 390 с.

44. Пушкарева, В.М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие [Текст] / В.М. Пушкарева.а – М. : ИНФРА-М, 1996. – 192 с.

45. Рабинович, А.М. НДС. Нестандартные решения стандартных проблем [Текст] / А.М. Рабинович. – М. : Статус-Кво 97, 2013. – 185 с.

46. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь [Текст] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 512 с.

47. Стиглиц, Дж. Ю. Экономика государственного сектора [Текст] / Дж. Ю. Стиглиц, пер. с англ. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 720 с.

48. Тихомирова, Л.В. Юридическая энциклопедия [Текст] / Л.В. Тихомирова, М.Ю. Тихомиров, под ред. М.Ю. Тихомирова. – М. : Издание г-на Тихомирова М.Ю., 1997, – 526 с.

49. Финансово-кредитный энциклопедический словарь [Текст] / род общ. ред. А.Г. Грязновой. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 1168 с.

50. Янжул, И.И. Основные начала финансовой науки [Текст] / И.И. Янжул. – М. : Статут, 2002. 555 с.

51. Агарков, Г.А. Повышение эффективности налоговых проверок как приоритетное направление совершенствования системы налогового администрирования [Текст] / Г.А. Агарков, А.С. Найденов // Экономика. Налоги. Право. 2009. – №6. – С. 4-13.

52. Айтхожина, Г.С. Методическое обеспечение оценки результативности и эффективности планирования налоговой проверки [Текст] / Г.С. Айтхожина // *Налоги и налогообложение*. – 2012. – №7. – С. 42-50.

53. Айтхожина, Г.С. Совершенствование целенаправленного отбора объектов налогового контроля [Текст] / Г.С. Айтхожина // *Налоговая политика и практика*. – 2012. – №10-1. – С. 3-7.

54. Алиев, Б.Х. Роль налогообложения в обеспечении экономического равновесия [Текст] / Б.Х. Алиев, А.М. Абдулгалимов // *Налоги и финансовое право*. – 2008. – №9. – С. 198-202.

55. Антонова, Е.В. Выбор методики определения налоговой нагрузки на предприятии [Текст] / Е.В. Антонова // *Налоги и налогообложение*. – 2013. – №5. – С. 350-363.

56. Антошина, О.А. Налоговый контроль как часть системы внутреннего контроля предприятия [Текст] / О.А. Антошина // *Экономика. Налоги. Право*. 2008. – №3. – С. 4-7.

57. Башловкина, Н.Н. Налог на добавленную стоимость: за и против [Текст] / Н.Н. Башловкина // *Финансы*. – 2010. – №4. – С. 65.

58. Богданкевич, Е.В. Налоговый контроль в современных условиях развития налоговой системы [Текст] / Е.В. Богданкевич // *Финансы и кредит*. – 2010. – №3. – С. 69-74.

59. Богданкевич, Е.В. Актуальные вопросы налогового контроля крупнейших налогоплательщиков [Текст] / Е.В. Богданкевич // *Финансы и кредит*. – 2010. – №17. – С. 64-68.

60. Васильева, М.В. Распределение налогового бремени в обществе: косвенное налогообложение [Текст] / М.В. Васильева // *Налоги и финансовое право*. – 2008. – №6. – С. 100-110.

61. Васюченкова, Л.В. Методика проведения предпроверочного анализа [Текст] / Л.В. Васюченкова // *Налоговая политика и практика*. 2009. – №2. – С. 42-47.

62. Гончаров, А.И. Прямые и косвенные налоги: поиск оптимальной модели для России [Текст] / А.И. Гончаров, И.С. Землянская // Налоги. – 2007. – №6. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

63. Гордеева, О.В. Налоговые льготы: классификация и особенности применения [Текст] / О.В. Гордеева // Налоги и финансовое право. – 2008. – №6. – С. 124-130.

64. Дубровская В.П. Цель налогового контроля – выявление схем минимизации [Текст] / В.П. Дубровская // Налоговая политика и практика. – 2012. – №1-1. – С. 16-18.

65. Еременко, Е.А. Вычет НДС: равенство налогообложения и единство бюджета? [Текст] / Е.А. Еременко // Налоговед. – 2012. – №11. – С. 74-77.

66. Еременко, Е.А. Нейтральность и справедливость налогообложения при применении экспортерами налоговых вычетов по НДС [Текст] / Е.А. Еременко // Налоговед. – 2012. – №10. – С. 50-54.

67. Замалетдинова, Э.Н. Косвенные налоги в России и зарубежный опыт в области взимания косвенных налогов [Текст] / Э.Н. Замалетдинова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №7. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

68. Землянская, И.С. Косвенное налогообложение товаров, работ, услуг: приоритеты и методы оптимизации [Текст] / И.С. Землянская, А.И. Гончаров // Финансы и кредит. – 2008. – №27. – С. 44-48.

69. Иванов, А.Г. Налоговое администрирование и процессуальный порядок деятельности [Текст] / А.Г. Иванов // Налоги и финансовое право. – 2008. – №6. – С. 111-123.

70. Иванова, Е.В. Об оценке эффективности налогового контроля [Текст] / Е.В. Иванова // Финансы. – 2008. – №1. – С. 76-77.

71. Игнатов, А.В. Реформа НДС: поиск оптимального решения [Текст] / А.В. Игнатов // Финансы. – 2004. – №10. – С. 35-39.

72. Ильин, А.В. Налог на добавленную стоимость: экономическая природа, проблема обоснованности возмещения и механизм ее решения [Текст] / А.В. Ильин // Финансы. – 2003. – №7. – С. 32-37.

73. Казанский, Д.М. Горизонтальный мониторинг: новый подход к налоговому администрированию [Текст] / Д.М. Казанский // Налоговед. – 2013. – №2. – С. 16-27.

74. Килинкарлова, Е.В. О распространении правил статей 78 и 79 Налогового кодекса Российской Федерации на суммы излишне уплаченных и излишне взысканных косвенных налогов [Текст] / Е.В. Килинкарлова // Налоги и финансовое право. – 2008. – №6. – С. 137-140.

75. Киров, А.В. Выбор предприятия для проведения налоговой проверки в контексте анализа финансовой устойчивости предприятия [Текст] / А.В. Киров // Финансы и кредит. – 2010. – №11. – С. 55-62.

76. Клименко, Ю.С. Дополнительные мероприятия налогового контроля в целях повышения эффективности налогового администрирования [Текст] / Ю.С. Клименко // Экономика. Налоги. Право. – 2011. – №2. – С. 133-136.

77. Клименко, Ю.С. Уточненная налоговая декларация: ее форма и применение [Текст] / Ю.С. Клименко // Экономика. Налоги. Право. – 2010. – №5. – С. 68-72.

78. Кобзарь-Фролова, М.Н. Отдельные проблемы предупреждения налоговой деликтности [Текст] / М.Н. Кобзарь-Фролова // Экономика. Налоги. Право. – 2009. – №1. – С. 50-54.

79. Копылов, Ю. Анализ и планирование НДС по операциям, не облагаемым НДС [Текст] / Ю. Копылов // Риск: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. – 2013. – №1. – С. 281-284.

80. Коршунова, М.В. Налоговые проверки на современном этапе развития системы налогового контроля [Текст] / М.В. Коршунова // Финансы. – 2011. – №10. – С. 34-39.

81. Коршунова М.В. Налоговый контроль уточненных деклараций, уменьшающих налоговые обязательства [Текст] / М.В. Коршунова // Налоговая политика и практика. – 2012. – №7-1. – С. 19-22.

82. Кочкалов, С.А. Актуальные проблемы принятия НДС к вычету [Текст] / С.А. Кочкалов // Современное право. – 2010. – №7. – С. 81-86. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

83. Кудряшова, Е.В. Соотношение понятий «способ взимания налога» и «техника обложения» на примере косвенных налогов [Текст] / Е.В. Кудряшова // Налоги. – 2006. – №2. – С. 7-14.

84. Кудряшова, Е.В. Теория и практика косвенного налогообложения [Текст] / Е.В. Кудряшова // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – №12. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

85. Кузулгуртова, А.Ш. Особенности государственной налоговой политики в периоды глобальной финансовой нестабильности [Текст] / А.Ш. Кузулгуртова // Финансы и кредит. – 2012. – №4. – С. 22-30.

86. Кузулгуртова, А.Ш. Применение форм и методов государственного контроля за налоговыми правонарушениями в России и некоторых иностранных государствах [Текст] / А.Ш. Кузулгуртова // Финансы и кредит. – 2011. – №18. – С. 69-79.

87. Кузулгуртова, А.Ш. Проблемы осуществления государственного контроля за налоговыми правонарушениями в рамках существующих императивных методов [Текст] / А.Ш. Кузулгуртова // Финансы и кредит. – 2012. – №6. – С. 53-61.

88. Лермонтов, М.Ю. Возмещение «экспортного» НДС: теоретические и практические аспекты [Текст] / М.Ю. Лермонтов // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2010. – №6. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

89. Лобанов, А.В. О содержании и формах налогового контроля [Текст] / А.В. Лобанов // Финансы. – 2008. – №3. – С. 30-32.

90. Майбуров, И.А. Генезис классификаций налогов в финансовой науке XVIII-XIX веков [Текст] / И.А. Майбуров // *Налоги и финансовое право*. – 2008. – №1. – С. 280-287.

91. Маленкин, А.В. Мировые тенденции в борьбе с уклонением от уплаты налогов [Текст] / А.В. Маленкин, А.А. Нестеренко // *Налоговая политика и практика*. – 2013. – № 6. – С. 77-80.

92. Малышев, С.А. Об аналитической составляющей в налоговом администрировании [Текст] / С.А. Малышев, Т.И. Осипова, М.Е. Шашкина // *Экономический анализ: теория и практика*. – 2012. – №42. – С. 51-57.

93. Мамаев, И.В. Экономико-правовые основы косвенного налогообложения [Текст] / И.В. Мамаев // *Финансовое право*. – 2005. – №9 Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

94. Мандрощенко, О.В. Налоговая система и ее влияние на развитие инвестиционной деятельности [Текст] / О.В. Мандрощенко // *Международный бухгалтерский учет*. – 2012. – №45. – С. 62-68.

95. Манташев, Т.Б. Методические аспекты анализа состояния контрольной работы в налоговых органах Российской Федерации [Текст] / Т.Б. Манташев // *Финансы и кредит*. – 2009. – №48. – С. 72-75.

96. Манташев, Т.Б. Оценка эффективности функционирования государственных органов, осуществляющих налоговое администрирование [Текст] / Т.Б. Манташев // *Экономика. Налоги. Право*. 2009. – №5. – С. 74-82.

97. Масленникова, А.А. Налог на добавленную стоимость. Правовая и экономическая сущность [Текст] / А.А. Масленникова // *Финансы*. – 2005. – №1. – С. 27-29.

98. Медведев, А.Н. Исчисление НДС: анализ арбитражной практики [Текст] / А.Н. Медведев // *Бухгалтерский учет*. – 2013. – №2. – С. 105-110.

99. Мишенина, М.С. Налог на добавленную стоимость: реформирование и перспективы развития в РФ [Электронный ресурс] / М.С. Мишенина, Л.В. Максимова // Научный электронный архив – режим доступа: <http://www.econf.rae.ru/article/5258>, свободный. – Загл. с экрана.

100. Морсков, И.Н. ИТ-технологии для повышения эффективности администрирования НДС [Текст] / И.Н. Морсков, В.В. Шинкарев // Налоговая политика и практика. – 2011. – №4. – С. 17-23.

101. Мусаева, Х.М. К вопросу о сущности дефиниций «налоговый контроль» и оценке резервов роста налоговых доходов [Текст] / Х.М. Мусаева, С.И. Сиражудинова // Финансы и кредит. – 2013. – № 8. – С. 72-78.

102. Неймарк, К.А. Направления модернизации НДС [Текст] / К.А. Неймарк // Налоговая политика и практика. – 2012. – №10. – С. 25-28.

103. Новоселов, К.В. Самостоятельная оценка налоговых рисков налогоплательщиками: изменения 2011 года [Текст] / К.В. Новоселов // Налоговая политика и практика. – 2011. – №5. – С. 29-31.

104. Овсянников, С.В. Проблемы реформирования законодательства о НДС [Текст] / С.В. Овсянников // Налоговые споры: теория и практика. – 2006. – №1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

105. Овчарова, Е.В. Процессуальные нарушения как основание для отмены решения налогового органа [Текст] / Е.В. Овчарова, Е.Г. Лазарева // Налоговед. – 2010. – №5. – С. 66-73.

106. Осокина, И.В. Налоговый контроль как необходимость системы финансового контроля [Текст] / И.В. Осокина // Экономика. Налоги. Право. – 2011. – №2. – С. 36-40.

107. Осокина И.В. Современные особенности налогового контроля [Текст] / И.В. Осокина // Экономика. Налоги. Право. – 2011. – №3. – С. 60-63.

108. Осокина, И.В. Технология планирования выездных налоговых проверок [Текст] / И.В. Осокина // Финансы и кредит. – 2011. – №43. – С. 48-52.

109. Пансков, В.Г. Возможные пути решения проблемы незаконного возмещения НДС [Текст] / В.Г. Пансков // Финансы. – 2011. – №8. – С. 37-42.

110. Пансков, В.Г. Налог с продаж или НДС: что эффективнее? [Текст] / В.Г. Пансков // Финансы. – 2012. – №7. – С. 43-47.

111. Пансков, В.Г. Налоговые льготы и преференции: проблемы, пути решения [Текст] / В.Г. Пансков // Налоги и финансовое право. – 2012. – №3. – С. 147-154.

112. Пансков, В.Г. Налоговый контроль: проблемы решаются, вопросы остаются [Текст] / В.Г. Пансков // Финансы и кредит. – 2012. – №3. – С. 8-14.

113. Пансков, В.Г. НДС и укрепление местных бюджетов [Текст] / В.Г. Пансков // Финансы. – 2013. – № 2. – С. 38-43.

114. Петросян, А.Р. Теоретико-законодательные аспекты налогового контроля на современном этапе [Текст] / А.Р. Петросян // Экономика. Налоги. Право. – 2011. – №3. – С. 185-190.

115. Попонова, Н.А. О факторах и тенденциях в развитии налогового контроля [Текст] / Н.А. Попонова // Финансы. – 2011. – №6. – С. 41-47.

116. Рабинович, А.М. «Шаг вперед, два шага назад» [Текст] / А.М. Рабинович // Налоговед. – 2013. – №6. – С. 48-57.

117. Романчук, А.А. О соблюдении существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля [Текст] / А.А. Романчук // Налоговая политика и практика. – 2013. – №1. – С. 62-65.

118. Рыкунова, В.Л. Методика формирования налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость [Текст] / В.Л. Рыкунова // Бухгалтер и закон. – 2011. – №7. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

119. Саакян, Р.А. Налоговые льготы – только востребованные и эффективные [Текст] / Р.А. Саакян, Н.А. Кузьмина, Е.А. Тоболева // Налоговая политика и практика. – 2012. – №9. – С. 22-25.

120. Садков, В.Г. Мифы о чрезмерной налоговой нагрузке на бизнес и ключевые направления модернизации налоговой системы России, устраняющие ее реальные недостатки [Текст] / В.Г. Садков, Д.В. Аронов, С.А. Мельников, Н.И. Федякова // Финансы и кредит. – 2009. – №13. – С. 19-27.

121. Савина, О.Н. Мониторинг эффективности системы налоговых инструментов стимулирования развития инновационной экономики в условиях

действующего законодательства и направления его совершенствования [Текст] / О.Н. Савина, Ю.В. Малкова // *Налоги и налогообложение*. – 2012. – №4. – С. 24-34.

122. Савина, О.Н. Оценка эффективности налоговых льгот в условиях действующего российского налогового законодательства и направления ее совершенствования [Текст] / О.Н. Савина // *Налоги и налогообложение*. – 2012. – №9-10. – С. 15-29.

123. Самсонова, Л.И. Налог на добавленную стоимость: возможные пути совершенствования / Л.И. Самсонова, М.В. Стаканов // *Аудит и финансовый анализ*. – 2010. – №4. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

124. Сидорова, Н.И. Специфика и функции НДС [Текст] / Н.И. Сидорова // *Финансы*. – 2008. – №2. – С. 36-40.

125. Слободчиков, Д. Методы повышения эффективности налогового контроля [Текст] / Д. Слободчиков // *Риск: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция*. – 2011. – №3. – С. 421-424.

126. Слободчиков, Д. Организация налогового контроля Камчатского региона [Текст] / Д. Слободчиков // *Риск: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция*. – 2012. – №2. – С. 299-303.

127. Смирнова, Е. НДС в зарубежных странах [Текст] / Е. Смирнова // *Финансовая газета*. – 2011. – №33. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

128. Соловьев, К.А. Особенности систем налогообложения Западноевропейских стран и основные направления их совершенствования [Текст] / К.А. Соловьев // *Финансы и кредит*. – 2008. – №41. – С. 70-78.

129. Тулемисов, Х.М. Об автоматизации аудиторской деятельности и налогового контроля [Текст] / Х.М. Тулемисов // *Налоговая политика и практика*. 2009. – №9-1. – С. 42-43.

130. Тюпакова, Н.Н. Методологические аспекты совершенствования механизма исчисления налога на добавленную стоимость [Текст] / Н.Н. Тюпакова // *Финансы*. – 2010. – №6. – С. 39-43.

131. Уварова, С.П. Отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок [Текст] / С.П. Уварова // Налоговая политика и практика. 2009. – №12. – С. 14-18.

132. Фадеев, Д.Е. К вопросу о способах реформирования косвенного налогообложения [Текст] / Д.Е. Фадеев // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. – №12. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»

133. Ханафеев, Ф.Ф. Проблемы налогового администрирования и перспективы их решения [Текст] / Ф.Ф. Ханафеев // Региональная экономика: теория и практика. – 2009. – №42. – С. 44-52.

134. Черник, И.Д. Выездные налоговые проверки с участием органов внутренних дел [Текст] / И.Д. Черник // Налоговая политика и практика. – 2010. – №1. – С. 55-59.

135. Чулкова, Л. Обзор судебных актов ВАС РФ и КС РФ, затрагивающих интересы налогоплательщиков [Текст] / Л. Чулкова // Налоговый вестник. – 2013. – №4. – С. 93-102.

136. Шадурская, М.М. Методология, состояние и совершенствование налогового администрирования в российской федерации [Текст] / М.М. Шадурская, К.В. Новоселов // Налоговая политика и практика. – 2010. – №11-1. – С. 7-12.

137. Шинкарев, В.В. Получение необоснованной налоговой выгоды: как доказать? [Текст] / В.В. Шинкарев // Налоговая политика и практика. – 2012. – №5. – С. 73-75.

138. Шинкарев, В.В. Получение необоснованной налоговой выгоды: как доказать? (продолжение) [Текст] / В.В. Шинкарев // Налоговая политика и практика. – 2012. – №6. – С. 74-76

139. Шипилова, А.В. Перспективы развития налога на добавленную стоимость в России [Текст] / А.В. Шипилова // Финансы и кредит. – 2012. – №6. – С. 62-71.

140. Шипилова, А.В. Проблемы совершенствования законодательного механизма возмещения налога на добавленную стоимость [Текст] / А.В.

Шипилова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №30. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»

141. Алексеев, А., Микроэкономическая оценка последствий налоговой реформы [Электронный ресурс] / А. Алексеев, Н. Волчкова, И. Денисова. Электрон. текстовые данные – М. : ЦЭФИР, 2004. – режим доступа: <http://www.cefir.ru/download.php?id=468>, свободный. – Загл. с экрана.

142. Интервью – Сергей Игнатъев [Электронный ресурс] / Официальный сайт газеты Ведомости. – Режим доступа: [vedomosti.ru/library/news/9291871/11\\_organizacij\\_ne\\_platyat\\_nalogov\\_sergej\\_ignatev\\_predsdatel#ixzz2Mxaigkt8](http://vedomosti.ru/library/news/9291871/11_organizacij_ne_platyat_nalogov_sergej_ignatev_predsdatel#ixzz2Mxaigkt8), свободный. – Загл. с экрана.

143. СД МВД выявил попытку многомиллионного мошенничества с возвратом НДС [Электронный ресурс] / Официальный сайт новостного агентства Риа Новости – Режим доступа: <http://www.ria.ru/incidents/20120515/649509529.html>, свободный. – Загл. с экрана.

144. Эксперты раскрыли схемы незаконного возмещения НДС [Электронный ресурс] / Новостной портал dp.ru – Режим доступа: [http://www.dp.ru/a/2011/04/13/ЖЕксперти\\_raskrili\\_shemi\\_n/](http://www.dp.ru/a/2011/04/13/ЖЕксперти_raskrili_shemi_n/), свободный. – Загл. с экрана.

145. Артеменко, Д.А. Налоговое администрирование в России: механизм и направления модернизации : автореф. дис. ... д-ра. экон. наук : 08.00.10 / Артеменко Дмитрий Анатольевич. – Ростов-на-Дону, 2010. – 55 с.

146. Ишина, М.С. Налог на добавленную стоимость как инструмент распределения добавленной стоимости между экономическими субъектами : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Ишина Марианна Станиславовна. – М., 2009. – 198 с.

147. Потапова, Н.А. Аддитивная концепция налогообложения добавленной стоимости: теория и практика налогового администрирования : автореф. дис. ... д-ра. экон. наук : 08.00.10 / Потапова Наталья Анатольевна. – Орел, 2011. – 48 с.

148. Севастьянов, С.Н. Экономическая природа и пути совершенствования налога на добавленную стоимость в России: дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Севастьянов Станислав Николаевич. – М., 1998. – 162 с.

149. Тюпакова, Н.Н. Формирование налогового механизма распределения добавленной стоимости: теория, методология, практика [Текст] : автореф. дис. ... д-ра. эк. наук : 08.00.10 / Тюпакова Нина Николаевна. – Краснодар, 2011. – 46 с.

150. Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс] / ФНС России, 2005 – 2013 гг. – Режим доступа: <http://nalog.ru>, свободный. – Загл. с экрана.

151. Официальный сайт Управления ФНС России по Ульяновской области [Электронный ресурс] / ФНС России, 2005 – 2013 гг. – Режим доступа: <http://www.r73.nalog.ru>, свободный. – Загл. с экрана.

152. Официальный сайт Центрального банка Российской Федерации [Электронный ресурс] / Банк России, 2000 – 2013 гг. – Режим доступа: <http://www.cbr.ru>, свободный. – Загл. с экрана.

153. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики [Электронный ресурс] / Федеральная служба государственной статистики, 1999 – 2013 гг. – Режим доступа: <http://www.gks.ru>, свободный. – Загл. с экрана.

154. Официальный сайт Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Ульяновской области [Электронный ресурс] / Федеральная служба государственной статистики, 1999 – 2013 гг. – Режим доступа: <http://uln.gks.ru>, свободный. – Загл. с экрана.

155. Официальный сайт Сбербанка России [Электронный ресурс] / Сбербанк России, 1997 – 2013 гг. – Режим доступа: <http://sberbank.ru/>, свободный. – Загл. с экрана.

156. Официальный сайт HM Revenue & Customs [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.hmrc.gov.uk/>, свободный. – Загл. с экрана.

157. Финансовый словарь [Электронный ресурс] / Словари и энциклопедии на Академике, 2000 – 2010 гг. – Режим доступа: [http://dic.academic.ru/contents.nsf/fin\\_enc/](http://dic.academic.ru/contents.nsf/fin_enc/), свободный. – Загл. с экрана.

## ПРИЛОЖЕНИЕ

Таблица 1 – Динамика сумм начисленных и уплаченных налогов, администрируемых налоговыми органами Ульяновской области

Показатели	2008 г.	2009 г.	Темп роста 2009-2008 гг.	Абсолютное отклонение 2009-2008 гг.	2010 г.	Темп роста 2010-2009 гг.	Абсолютное отклонение 2010-2009 гг.	2011г.	Темп роста 2011-2010 гг.	Абсолютное отклонение 2011-2010 гг.	2012г.	Темп роста 2012-2011 гг.	Абсолютное отклонение 2012-2011 гг.	2013г.	Темп роста 2013-2012 гг.	Абсолютное отклонение 2013-2012 гг.
Начислено налоговых доходов, млн руб.	16 567,0	14 282,7	86,2	-2284,3	17 597,0	123,2	3314,3	18 770,0	106,7	1173,0	23 643,5	126	4873,50	25 818,4	109,2	2174,9
Поступило налоговых доходов, млн руб.	24 961,6	21 331,2	85,5	-3630,4	26 712,7	125,2	5381,5	30 090,9	112,6	3378,2	35 863,5	119,2	5772,6	45 702,3	127,4	9838,8
Процент поступления налогов	150,7	149,3	99,1	-1,3	151,8	101,6	2,5	160,3	105,6	8,5	151,7	110,7	-8,6	177,0	116,7	25,3
Поступило в федеральный бюджет, млн руб.	8076,2	5817,0	72	-2259,3	7342,7	126,2	1525,8	7605,0	103,6	262,3	9858,5	129,6	2253,50	12 466,1	126,5	2607,6
Начислено НДС, млн руб.	5264,1	5278,3	100,3	14,2	5277,4	99,9	-0,9	4540,2	86	-737,2	5978,5	131,7	1438,3	7828,5	130,9	1850,0
Поступило НДС, млн руб.	4963,4	4230,4	85,2	-733	4999,9	118,2	769,5	4319,4	86,4	-680,6	5600,0	129,6	1280,6	7398,7	132,1	1798,7
Процент поступления НДС	94,3	80,2	85	-14,1	94,7	118,2	14,6	95,1	100,4	0,4	93,7	98,5	-1,5	94,5	100,8	0,8
Доля начисленного НДС в налоговых доходах, %	31,8	37	116,3	5,2	30	81,2	-7	24,2	80,6	-5,8	25,3	104,5	1,1	30,3	119,8	5,0
Доля поступившего НДС в налоговых доходах, %	19,9	19,8	99,7	-0,1	18,7	94,4	-1,1	14,4	76,7	-4,4	13,3	93	-1	16,2	121,8	2,9
Доля поступившего НДС в налоговых доходах федерального бюджета, %	61,4	72,7	118,3	11,3	68,1	93,6	-4,6	56,8	83,4	-11,3	56,8	100	0	59,4	104,6	2,6

Таблица 2 – Суммы НДС, предъявленные к вычету, по данным УФНС России по Ульяновской области

Показатели	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
<b>НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ, млн руб.</b>						
Сумма налоговых вычетов, всего	52 631,2	44 780,1	50 844,7	68 119,1	80 630,6	85 012,9
Общая сумма НДС, подлежащая вычету по операциям, облагаемым по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2-4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации	51 646,6	44 209,1	50 203,7	66 305,1	79 463,1	83 889,1
в том числе сумма налога по приобретенным товарам, работам, услугам (кроме предъявленной подрядчиками)	50 349,0	43 308,8	48 742,5	64 660,2	76 714,1	82 136,2
сумма налога, предъявленная подрядными организациями при проведении капитального строительства	451,3	477,3	398,7	613,1	1339,8	-
сумма налога, уплаченная налогоплательщиком таможенным органам по ввезенным товарам	735,2	380,6	1026,0	943,5	1300,8	1532,4
сумма налога, уплаченная налогоплательщиком налоговым органам при ввозе товаров из Республики Беларусь и Республики Казахстан	111,1	42,4	36,5	88,3	108,4	220,5
Сумма налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена	35,0	17,2	24,8	80,1	9,1	6,5
Сумма налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена	949,6	553,3	616,2	1733,9	1158,4	1117,3

Таблица 3 – Моделирование последствий изменения порядка уплаты НДС

Сценарий	Вариант 1		Вариант 2		Вариант 3		Вариант 4	
	3 кв.	4 кв.						
Налоговый период	3 кв.	4 кв.						
Налоговая база, млн руб.	900	1000	1000	900	900	1000	1000	900
НДС, исчисленный с налоговой базы, млн руб.	162	180	180	162	162	180	180	162
Доля вычетов, %	60	65	60	65	65	60	65	60
Сумма покупок, млн руб.	540	650	600	585	585	600	650	540
Сумма вычетов по НДС, млн руб.	97	117	108	105	105	108	117	97
Итого НДС к уплате в бюджет, млн руб.	65	63	72	57	57	72	63	65
Заработная плата и отчисления, млн руб.	270	270	270	270	270	270	270	270
Прибыль, млн руб.	90	80	130	45	45	130	80	90
Расчет остатка денежных средств на счете при действующем порядке уплаты НДС								
Всего поступлений на расчетный счет, млн руб.	-	1180	-	1062	-	1180	-	1062
Списания со счета в адрес поставщиков, млн руб.	-	767	-	690	-	708	-	637
Выплата заработной платы, уплата отчислений, млн руб.	-	270	-	270	-	270	-	270
НДС к уплате в бюджет, млн руб.	-	65	-	72	-	57	-	63
Налог на прибыль к уплате, млн руб.	-	18	-	26	-	9	-	16
Всего списаний со счета, млн руб.	-	1120	-	1058	-	1044	-	986
Сальдо расчетов, млн руб.	-	60	-	4	-	136	-	76
Расчет остатка денежных средств на счете после изменения порядка уплаты НДС								
Всего поступлений на счет, млн руб.	-	1000	-	900	-	1000	-	900
Списания со счета в адрес поставщиков, млн руб.	-	767	-	690	-	708	-	637
Выплата заработной платы, уплата отчислений, млн руб.	-	270	-	270	-	270	-	270
Перечислено НДС банком, млн руб.	-	180	-	162	-	180	-	162
НДС к уплате по декларации, млн руб.	-	65	-	72	-	57	-	63
Налог на прибыль к уплате, млн руб.	-	18	-	26	-	9	-	16
Всего списаний со счета, млн руб.	-	1037	-	960	-	978	-	907
Переплата по НДС, млн руб.	-	97	-	64	-	114	-	83
Сальдо расчетов, млн руб.	-	-37	-	-60	-	22	-	-7
Сальдо расчетов после возврата переплаты, млн руб.	-	60	-	4	-	136	-	76

Таблица 4 – Моделирование последствий обложения выполненных НИОКР по ставке НДС 0 % в условных ден. ед.

Год	Показатели	Ситуация 1 – расходы на оплату труда и материальные расходы равны					Ситуация 2 – расходы на оплату труда превышают материальные расходы					Ситуация 3 – материальные расходы превышают расходы на оплату труда				
		В настоящее время		После внесения изменений		Эффект от изменений	В настоящее время		После внесения изменений		Эффект от изменений	В настоящее время		После внесения изменений		Эффект от изменений
		Значение	Поступление налогов	Значение	Поступление налогов		Значение	Поступление налогов	Значение	Поступление налогов		Значение	Поступление налогов	Значение	Поступление налогов	
1	Фонд оплаты труда (ФОТ)	200,00	26,00	200,00	26,00	–	300,00	39,00	300,00	39,00	–	100,00	13,00	100,00	13,00	–
	Дополнительный ФОТ (за счет возмещенного НДС)	–	–	18,00	2,34	–	–	–	9,00	1,17	–	–	–	27,00	3,51	–
	Материальные расходы	200,00	–	200,00	-36,00	–	100,00	–	100,00	-18,00	–	300,00	–	300,00	-54,00	–
	Дополнительные материальные расходы (за счет возмещенного НДС)	–	–	18,00	-3,24	–	–	–	9,00	-1,62	–	–	–	27,00	-4,86	–
	НДС, учтенный в расходах	36,00	–	–	–	–	18,00	–	–	–	–	54,00	–	–	–	–
	Выручка	1 000,00	–	1 090,00	–	–	1 000,00	–	1 045,00	–	–	1 000,00	–	1 135,00	–	–
	Валовая прибыль	564,00	–	654,00	–	–	582,00	–	627,00	–	–	546,00	–	681,00	–	–
	Чистая прибыль	451,20	112,80	523,20	130,80	15,96 %	465,60	116,40	501,60	125,40	7,73 %	436,80	109,20	544,80	136,20	24,73 %
Итого налогов к уплате	–	<b>138,80</b>	–	<b>119,90</b>	<b>-18,90</b>	–	<b>155,40</b>	–	<b>145,95</b>	<b>-9,45</b>	–	<b>122,20</b>	–	<b>93,85</b>	<b>-28,35</b>	
2	Прирост показателей, обеспеченный прибылью, полученной в предшествующем периоде	15 % <sup>1</sup>	–	17 %	–	–	15 %	–	16 %	–	–	15 %	–	19 %	–	–
	ФОТ	210,00	27,30	234,79	30,52	–	315,00	40,95	352,18	45,78	–	105,00	13,65	100,00	13,00	–
	Дополнительный ФОТ (за счет возмещенного НДС)	–	–	21,13	2,75	–	–	–	10,45	1,36	–	–	–	32,05	4,17	–
	Материальные расходы	210,00	–	234,79	-42,26	–	105,00	–	116,16	-20,91	–	315,00	–	356,13	-64,10	–
	Дополнительные материальные расходы (за счет возмещенного НДС)	–	–	21,13	-3,80	–	–	–	10,45	-1,88	–	–	–	32,05	-5,77	–
	НДС, учтенный в расходах	37,80	–	–	–	–	18,90	–	–	–	–	56,70	–	–	–	–
	Выручка	1 050,00	–	1 279,59	–	–	1 050,00	–	1 213,87	–	–	1 050,00	–	1 347,34	–	–
	Валовая прибыль	592,20	–	767,75	–	–	611,10	–	724,62	–	–	573,30	–	827,12	–	–
Чистая прибыль	473,76	118,44	614,20	153,55	29,64 %	488,88	122,22	579,70	144,92	18,58 %	458,64	114,66	661,69	165,42	44,27 %	
Итого налогов к уплате	–	<b>145,74</b>	–	<b>140,75</b>	<b>-4,99</b>	–	<b>163,17</b>	–	<b>169,28</b>	<b>6,11</b>	–	<b>128,31</b>	–	<b>112,72</b>	<b>-15,59</b>	
3	Прирост показателей, обеспеченный прибылью, полученной в предшествующем периоде	16 %	–	20 %	–	–	16 %	–	19 %	–	–	16 %	–	23 %	–	–
	ФОТ	243,08	31,60	282,73	36,75	–	364,61	47,40	424,09	55,13	–	121,54	15,80	100,00	13,00	–
	Дополнительный ФОТ (за счет возмещенного НДС)	–	–	25,45	3,31	–	–	–	12,41	1,61	–	–	–	39,33	5,11	–
	Материальные расходы	243,08	–	282,73	-50,89	–	121,54	–	137,85	-24,81	–	364,61	–	437,05	-78,67	–
	Дополнительные материальные расходы (за счет возмещенного НДС)	–	–	25,45	-4,58	–	–	–	12,41	-2,23	–	–	–	39,33	-7,08	–
	НДС, учтенный в расходах	43,75	–	–	–	–	21,88	–	–	–	–	65,63	–	–	–	–
	Выручка	1 215,38	–	1 540,87	–	–	1 215,38	–	1 440,57	–	–	1 215,38	–	1 653,50	–	–
	Валовая прибыль	685,47	–	924,52	–	–	707,35	–	853,81	–	–	663,59	–	1 037,78	–	–
Чистая прибыль	548,38	137,09	739,62	184,90	34,87 %	565,88	141,47	683,05	170,76	20,71 %	530,88	132,72	830,23	207,56	56,39 %	
Итого налогов к уплате	–	<b>168,69</b>	–	<b>169,50</b>	<b>0,80</b>	–	<b>188,87</b>	–	<b>200,46</b>	<b>11,59</b>	–	<b>148,52</b>	–	<b>139,92</b>	<b>-8,60</b>	
4	Прирост показателей, обеспеченный прибылью, полученной в предшествующем периоде	18 %	–	25 %	–	–	18 %	–	22 %	–	–	18 %	–	29 %	–	–

<sup>1</sup> Расчет произведен из предположения, что чистая прибыль в размере 451,20 ден.ед., инвестированная в следующем периоде, приводит к росту показателей на 15 %.