

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
Кафедра финансов, инвестиций и инноваций

**Особенности и пути совершенствования взимания налога на добавленную стоимость
при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации**

Выпускная квалификационная работа студента

**очной формы обучения
направления подготовки 38.03.01 Экономика профиль «Налоги и налогообложение»
4 курса группы 06001307
Друзева Никиты Владимировича**

Научный руководитель
к.э.н., доц. Аулов Ю. Л.

БЕЛГОРОД 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВЗИМАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ, УПЛАЧИВАЕМОГО ПРИ ПЕРЕМЕЩЕНИИ ТОВАРОВ ЧЕРЕЗ ТАМОЖЕННУЮ ГРАНИЦУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
1.1. Исторические предпосылки возникновения налога на добавленную стоимость и его роль в современном экономическом пространстве Российской Федерации.....	6
1.2. Основные аспекты взимания налога на добавленную стоимость при пересечении товаров через таможенную границу	11
ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ПОРЯДКА ВЗИМАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ, ПРИ ПЕРЕМЕЩЕНИИ ТОВАРОВ ЧЕРЕЗ ТАМОЖЕННУЮ ГРАНИЦУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
2.1. Анализ уплаты налога на добавленную стоимость, взимаемого при перемещении товаров через таможенную границу акционерным обществом «Интехсервис».....	18
2.2. Налоговое планирование и оптимизация налога на добавленную стоимость при перемещении товаров через таможенную границу	31
2.3. Опыт зарубежных государств в совершенствовании уплаты налога на добавленную стоимость при перемещении товаров через таможенную границу	35
2.4. Пути модернизации налога на добавленную стоимость при перемещении товаров через таможенную границу в современной экономической обстановке	41
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	52
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	55
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	60

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования. Перемещение товаров через таможенную границу Российской Федерации (далее РФ) есть неотъемлемая составляющая функционирования всей экономической системы страны. Благодаря этой процедуре, наша страна взаимодействует на внешней арене с другими субъектами всемирной экономической системы, а также оказывает влияние на внутренний рынок посредством внедрения импортных конкурентоспособных товаров, что в свою очередь приводит к росту объемов производства отечественной продукции, повышению ее ценности и качества.

Актуальность темы исследования определяется большими объемами товаров, перевозимых в различных таможенных процедурах через таможенную границу. Условно, лица будут являться плательщиками так называемого «ввозного» налога на добавленную стоимость (далее НДС), то – есть уплачиваемого при ввозе товаров на территорию РФ. Но в рамках данной дипломной работы будут разобраны все возможные варианты перемещения товаров через таможенную границу, а соответственно и уплаты или освобождение от уплаты налога в рамках каждой конкретной процедуры.

Степень научной разработанности. В России НДС действует с 1 января 1992 года. Порядок исчисления налога и его уплаты первоначально был определен законом «О налоге на добавленную стоимость», с 2001 года регулируется главой 21 Налогового кодекса РФ. С момента своего создания, основной функцией НДС выступает фискальная, то есть пополнение государственной казны. Потребности в стабильных денежных потоках существуют у любой страны, на каждом этапе ее развития, но сама схема изъятия денежных средств, требует максимального выполнения формулы – максимизация поступающих объемов денежных потоков, с одновременной минимизацией налогового бремени, действующего на потенциальных налогоплательщиков. То, насколько хорошо выполняется данная формула,

обуславливает степень экономического развития любого современного общества.

Цель и задачи исследования. Руководствуясь выработанной актуальностью проводимого исследования целью выпускной квалификационной работы, является исследование налога на добавленную стоимость, взимаемого при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации, варианты его оптимизации, а также некоторые возможные способы улучшения взимания и уплаты, как на уровне государства, так и на изучаемом предприятии.

Для достижения обозначенной цели предлагается постановка и решение следующих задач:

- изучить основные предпосылки возникновения, а также теоретическую базу взимания НДС, при перемещении товаров через таможенную границу;
- провести анализ уплаты НДС, взимаемого при перемещении товаров через таможенную границу;
- выявить основные пути планирования и оптимизации налога;
- проанализировать опыт зарубежных государств, в управлении исследуемым налогом;
- на основе проведенного анализа, изучения исследуемого материала а также иных данных, построить свои варианты по совершенствованию исчисления и уплаты налога, как на уровне изучаемого предприятия, так и в пределах государства.

Объектом исследования является порядок исчисления, взимания и уплаты налога на добавленную стоимость при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Предметом исследования является совокупность исследуемых операций с данным налогом, на примере организации Акционерное Общество (далее АО) «Интехсервис».

Период исследования - 2014 - 2016 гг.

Методологической базой исследования стали методы экономико-статистического анализа, методы анализа и синтеза экономической информации, методы статистических группировок, сравнения, динамики, табличный и другие методы.

Информационной базой исследования выступают нормативные материалы Налогового кодекса Российской Федерации, Таможенного кодекса Таможенного союза, нормативные документы Минфина России, а также ФТС России в части исчисления и уплаты НДС при перемещении товаров через таможенную границу, а также публикации аналитиков в области налогообложения относительно исследуемой тематики.

Практическая значимость исследования заключается в том, что представленные в работе статистические результаты способствуют более наглядному отражению всей совокупности платежей по исследуемому налогу для дальнейшего повышения эффективности исчисления и уплаты Налога на добавленную стоимость, уплачиваемого при перемещении товаров через таможенную границу РФ. В свою очередь анализ зарубежного опыта, а также вариантов налогового планирования и оптимизации, позволит найти и использовать наиболее благоприятные пути исчисления и уплаты налога в рамках действующего законодательства и учётной политики исследуемого предприятия.

Структура работы обусловлена ее целью и задачами, а также логикой развития проблемы и включает в себя введение, две главы, заключение, список использованной литературы, приложения.

Выпускная квалификационная работа включает в себя 3 аналитические таблицы, содержащих расчеты показателей, рассматриваемых в работе, 2 информационных таблицы, демонстрирующих в упрощенном и более понятном виде вопросы, изложенные в работе, также представлен 1 рисунок для наибольшей наглядности проводимого исследования.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВЗИМАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ, УПЛАЧИВАЕМОГО ПРИ ПЕРЕМЕЩЕНИИ ТОВАРОВ ЧЕРЕЗ ТАМОЖЕННУЮ ГРАНИЦУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. Исторические предпосылки возникновения налога на добавленную стоимость и его роль в современном экономическом пространстве Российской Федерации

Налог на добавленную стоимость является сравнительно молодым налогом. Большинство из ныне действующих налогов были введены в практику в XIX веке. Некоторые налоги, такие как акцизы, земельный налог, известны еще с древних времен. НДС стал применяться лишь в XX веке. Конкретная же схема обложения НДС была разработана в 1954 году французским экономистом М. Лоре, с легкой руки которого он и был введен во Франции в 1958 году. В то же время добавленная стоимость начала использоваться в статистических и аналитических целях еще с конца прошлого века.

НДС относится к группе косвенных налогов. Необходимо отметить, что для них характерна в основном фискальная функция. Их появление обычно связано с возрастанием потребности государства в доходах в связи с ростом расходов. Исторически первой формой косвенных налогов выступали акцизы, которые взимались с отдельных видов товаров. В противоположность им НДС представляет собой универсальный акциз, так как обложению им подлежат все товары [9, стр. 49].

Одной из первых форм косвенного налогообложения явился налог с продаж, сходный по характеру с НДС. Предпосылкой возникновения налога с продаж послужила острая нехватка средств, в связи с огромными военными

расходами в период Первой Мировой войны. Данный налог взимался многократно на каждой стадии движения товара от производителя к потребителю. В результате его функционирования цена реализуемого товара значительно повышалась, что вызывало огромное недовольство, как покупателей, так и производителей. Прежде всего, это было связано с тем, что потребители вынуждены были покупать товары по сильно завышенной цене, вытекающей из многократного обложения оборотов налогом с продаж. С другой стороны производители несли значительные убытки вследствие снижения спроса на свою продукцию. Это явилось предпосылкой к тому, что после Первой Мировой войны непопулярный налог был упразднен, но ненадолго.

Государственный бюджет, сильно обремененный возросшими расходами в период Второй Мировой войны, требовал дополнительных источников пополнения доходов. Налог с продаж, отвечавший фискальным требованиям, был введен вновь. Необходимо отметить, что произошло некоторое совершенствование механизма обложения данным налогом:

- во-первых, он начал взиматься однократно и, как правило, на стадии розничной торговли, тем самым не сильно замедляя оборот капитала;
- во-вторых, поступление денежных средств в казну, также происходило более быстрыми темпами, так как возросла оборачиваемость средств.

В то же время при таком положении вещей государство терпело некоторые убытки в результате потери части доходов из-за невозможности осуществлять полный контроль, за всеми стадиями производства и обращения товара. При многократном обложении объекта фискальные органы имели возможность получать оперативную информацию о движении капитала при подаче налоговых деклараций. При однократном обложении только последней стадии обращения - розничной торговли - такая возможность терялась. Вышеперечисленные факторы послужили основными причинами, к возникновению налога на добавленную стоимость, который

давал возможность государству контролировать весь процесс производства и обращения товаров (в том числе оптовую и розничную торговлю).

Широкое распространение НДС получил 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 вторая директива Совета ЕЭС провозгласила НДС главным косвенным налогом Европы, предписывая всем членам Сообщества ввести данный налог в свои налоговые системы до конца 1972 года. В том же 1967 году налог на добавленную стоимость начал функционировать в Дании, в 1968 - в ФРГ. Шестая директива Совета ЕЭС 1977 года окончательно утвердила базу современной европейской системы обложения НДС, чем способствовала унификации взимания данного налога в Европе. Последние уточнения в механизм обложения НДС были сделаны в 1991 году десятой директивой, и ее положения были включены во все налоговые законодательства стран-членов ЕЭС [13, стр. 143].

В настоящее время НДС взимается более чем в сорока странах мира: почти во всех европейских странах, Латинской Америке, Турции, Индонезии, ряде стран Южной Америки. В США и Канаде применяется близкий по методу взимания к НДС налог с продаж.

Обширная география распространения НДС свидетельствует о его жизнеспособности и соответствии требованиям рыночной экономики.

Необходимо отметить, что прочному внедрению его в практику налогообложения в немалой степени способствовали следующие факторы.

Во-первых, недостатки, имеющиеся у прямых налогов. К их числу можно отнести чрезмерную тяжесть налогообложения, широкие масштабы уклонения плательщиков от их уплаты.

Во-вторых, постоянный дефицит бюджета, и как следствие постоянная потребность в увеличении доходов бюджета путем расширения налогооблагаемой базы и повышения эффективности налогообложения.

В-третьих, потребность в усовершенствовании существующих налоговых систем и приведении их в соответствие с современным уровнем экономического развития.

Широкое распространение НДС в зарубежных странах с рыночной экономикой создало почву для появления его в России. Налог был введен 1 января 1992 года. Он пришел на смену налогу с оборота, просуществовавшему в стране около 70 лет, и так называемого «президентского» налога с продаж, введенного в декабре 1990 года. Оба предшественника НДС были эффективны только в условиях жесткого государственного контроля за ценообразованием. Налог с оборота взимался в основном в виде разницы между твердыми, фиксированными государственными оптовыми и розничными ценами, и его ставка колебалась от 20 до 300% для различных видов продукции. Налог с продаж устанавливался в процентах к объему реализации и фактически увеличивал цену товаров на 5%.

В связи с возросшей инфляцией налог с оборота утратил свою жизнеспособность и вместе с налогом с продаж был заменен налогом на добавленную стоимость. Новый налог выгодно отличался от ранее действующих. Он был более эффективен для государства, так как обложению им подлежал товарооборот на всех стадиях производства и обращения.

Можно было ожидать, что с расширением налоговой базы и ставок, поступления будут расти. Также необходимо отметить, что НДС является менее обременительным для отдельного производителя, поскольку обложению подлежит не весь товарооборот, а лишь прирост стоимости, и тяжесть налога может быть распределена по всей цепи товарооборота. Это являлось немаловажным фактором в достижении равенства всех участников рынка. Следует также обратить внимание на такой факт, что налог на добавленную стоимость являлся более простой и универсальной формой косвенного обложения, так как для всех плательщиков устанавливался единый механизм его взимания на всей территории страны [11, стр. 36].

Первоначально ставка НДС была установлена на уровне 28%. Спустя год она была снижена до 20%, и была введена льготная ставка в размере 10% для продуктов питания и детских товаров по перечню. В настоящее время основная ставка НДС составляет 18%, также имеют место два типа льготных ставок 10% - продовольственные товары, товары для детей, периодические печатные издания; книжная продукция, связанная с образованием, наукой и культурой; медицинские товары и 0% - установлена при экспорте и реализации товаров по международной перевозке товаров, в области космической деятельности, драгоценных металлов, построенных судов, а также ряда транспортных услуг.

Можно отметить, что объективная необходимость введения НДС в Российской Федерации была обоснована рядом факторов:

- 1) пополнение доходов бюджета, испытывающего острый финансовый кризис и нуждающегося в стабильных налоговых поступлениях;
- 2) создание новой модели налоговой системы в соответствии с требованиями рыночной экономики;
- 3) присоединение к международному сообществу, широко применяющему данный налоговый механизм.

Таким образом, обобщая все вышеописанное, можно сделать вывод что основной исторической предпосылкой создания НДС выступает так называемое «пополнение казны» государства, то есть покрытие дефицита бюджета.

По своей сущности НДС является молодым налогом, который с течением времени проходил определенные этапы деформации, в конечном счете «слился» с ценой товара и преобразовался в законодательно правомочное средство пополнения бюджета большинства современных государств.

1.2. Основные аспекты взимания налога на добавленную стоимость при перемещении товаров через таможенную границу

В случае перемещения товаров через таможенную границу Российской Федерации взимание НДС регулируется нормами Налогового Кодекса (далее НК) РФ в зависимости от избранной таможенной процедуры, предусмотренной законодательством о таможенном деле (федеральным законом «О таможенном регулировании в Российской Федерации» №311-ФЗ от 27.11.2010 г.), а также Таможенным кодексом Таможенного союза (далее ТК ТС).

Ставки НДС, установленные главой 21 НК РФ, применяются также и к товарам, перемещаемым через таможенную границу РФ.

При перемещении физическими лицами товаров, предназначенных для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, порядок уплаты НДС, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяется таможенным законодательством Таможенного союза.

Например, при ввозе товаров в сопровождаемом или несопровожаемом багаже:

1) товары ввозятся без уплаты таможенных платежей, если общая стоимость товаров, не превышает 65 тыс. рублей, а общий вес не превышает 35 кг включительно;

2) уплачивается таможенный платеж по единой ставке в размере 30 % таможенной стоимости, но не менее 4 Евро/ 1 кг в части превышения вышеуказанных стоимостных/весовых ограничений, если общая стоимость товаров от 65 тыс. рублей до 650 тыс. рублей включительно и/или общий вес от 35 кг до 200 кг включительно.

3) уплачивается совокупный таможенный платеж (далее СТП) в случаях когда:

- товары ввозятся в сопровождаемом или несопровождаемом багаже и их общая стоимость превышает 650 тыс. рублей и/или общий вес превышает 200 кг (в части такого превышения);
- товары ввозятся не при следовании через границу, т.е. пересылаются
- физическое лицо пересекает границу более одного раза в месяц;
- если алкогольные напитки ввозятся в пределах 5-кратного превышения ограничений - в части такого превышения.

Ставки НДС для расчета СТП определяются актами законодательства РФ, применяемыми при ввозе товаров участниками Внешнеэкономической деятельности (далее ВЭД).

Ввоз товаров через таможенную границу Таможенного союза является объектом налогообложения НДС в соответствии со ст.146 НК РФ [6, стр. 27]. При ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налогообложение НДС производится согласно ст.151 НК в зависимости от избранной таможенной процедуры. В соответствии с гл. 29 Таможенного кодекса Таможенного союза существуют следующие виды ввозных таможенных процедур:

- выпуск для внутреннего потребления, переработка для внутреннего потребления и свободная таможенная зона (за исключением товаров, ввезенных в портовую особую экономическую зону - иностранные товары находятся и используются на таможенной территории таможенного союза без ограничений по их пользованию и распоряжению);
- реимпорт - товары, ранее вывезенные с таможенной территории таможенного союза, ввозятся обратно на таможенную территорию таможенного союза;
- таможенный склад - иностранные товары хранятся под таможенным контролем на таможенном складе в течение установленного срока;

- реэкспорт - товары, ранее ввезенные на таможенную территорию таможенного союза, либо продукты переработки товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории, вывозятся с этой территории;
- свободный склад - иностранные товары размещаются и используются в соответствующих помещениях (местах);
- беспошлинная торговля - товары реализуются в розницу в магазинах беспошлинной торговли физическим лицам, выезжающим с таможенной территории ТС;
- уничтожение - иностранные товары уничтожаются под таможенным контролем, включая приведение их в состояние, непригодное для использования;
- отказ в пользу государства - лицо отказывается от ввезенного товара;
- свободная таможенная зона (за исключением товаров, ввезенных в портовую особую экономическую зону) - иностранные товары размещаются и используются в соответствующих территориальных границах;
- временный ввоз - иностранные товары используются в течение установленного срока на таможенной территории ТС с последующим помещением под таможенную процедуру реэкспорта;
- переработка на таможенной территории - иностранные товары используются для совершения операций по переработке на таможенной территории таможенного союза в установленные сроки с последующим вывозом продуктов переработки за пределы таможенной территории таможенного союза;
- транзит - товары перевозятся под таможенным контролем по таможенной территории таможенного союза, в том числе через территорию государства, не являющегося членом таможенного союза.

Налогообложение НДС производится следующим образом (таблица 1.1).

Таблица 1.1.

Особенности уплаты НДС при ввозе товаров через таможенную границу Таможенного союза в зависимости от вида избранной таможенной процедуры

НДС	Таможенная процедура
уплачивается в полном объеме	<ul style="list-style-type: none"> • выпуск и переработка для внутреннего потребления; • свободная таможенная зона (за исключением товаров, ввезенных в портовую особую экономическую зону).
уплачиваются суммы НДС, от уплаты которых налогоплательщик был освобожден либо которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров	<ul style="list-style-type: none"> • реимпорт
применяется полное или частичное освобождение от уплаты НДС в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза	<ul style="list-style-type: none"> • временный ввоз
не уплачивается при условии, что продукты переработки будут вывезены в определенный срок	<ul style="list-style-type: none"> • переработка на таможенной территории
не уплачивается	<ul style="list-style-type: none"> • таможенный склад; • реэкспорт; • свободный склад; • беспошлинная торговля; • уничтожение; • отказ в пользу государства; • транзит.

Перечень товаров, не подлежащих обложению НДС при ввозе на таможенную территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, определен ст.150 НК РФ, согласно которой, например, не облагается НДС ввоз:

- товаров (за исключением подакцизных), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации;
- валюты Российской Федерации и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг - акций, облигаций, сертификатов, векселей;
- продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) Российской Федерации;
- технологического оборудования (в том числе комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в Российской Федерации, по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации и т.д.

Согласно ст.160 НК РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налоговая база НДС определяется как сумма:

- 1) таможенной стоимости этих товаров;
- 2) подлежащей уплате таможенной пошлины;
- 3) подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

Из этого следует, что размер НДС, подлежащего уплате в этом случае, будет определяться согласно формуле 1.1:

$$\text{НДС} = \frac{(\text{ТС} + \text{ТП} + \text{А}) \times \text{С}_{\text{ндс}}}{100}$$

где НДС – сумма НДС

ТС – таможенная стоимость товаров

ТП – таможенная пошлина

А – сумма акциза (по подакцизным товарам)

Сндс – ставка НДС.

Налоговая база НДС определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки, ввозимой на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией [5, стр. 85].

Если в составе одной партии ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации товаров присутствуют как подакцизные товары, так и не подакцизные товары, налоговая база НДС определяется отдельно в отношении каждой группы указанных товаров [1].

При вывозе товаров за пределы территории Российской Федерации обложение их НДС производится с учетом особенностей, показанных в таблице 1.2.

Таблица 1.2.

Особенности обложения НДС при вывозе товаров с таможенной территории РФ в зависимости от таможенной процедуры

Таможенная процедура при вывозе товаров	Характеристика процедуры	НДС
1) экспорт (включая помещение товаров под таможенные процедуры таможенного склада или свободной таможенной зоны в целях их последующего вывоза)	товары таможенного союза вывозятся за пределы таможенной территории таможенного союза и предназначаются для постоянного нахождения за ее пределами	НДС исчисляется по ставке 0% при представлении необходимых документов
2) реэкспорт	ввезенные иностранные товары вывозятся с территории РФ	уплаченные при ввозе на территорию РФ суммы НДС возвращаются налогоплательщику
3) иные таможенные процедуры вывоза		освобождение от уплаты НДС и (или) возврат уплаченных сумм налога не производится

При вывозе товаров через таможенную границу Таможенного союза для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов по НДС, в налоговый орган по месту регистрации налогоплательщика, согласно ст.165 НК РФ в обязательном порядке в течение 180 дней, считая с даты помещения товаров под таможенные процедуры экспорта или свободной таможенной зоны, представляются следующие документы:

1. Контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории Таможенного союза.

2. Таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия, через который товар был вывезен с территории РФ;

3. Копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками таможенных органов мест убытия, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.

В определенных НК РФ случаях могут представляться и другие установленные НК РФ документы.

Налогоплательщик может представлять любой из перечисленных документов с учетом следующих особенностей.

Если по истечении 180 календарных дней, считая с даты выпуска товаров таможенными органами в соответствующей таможенной процедуре, налогоплательщик не представил указанные документы - операции по реализации товаров (выполнению работ, оказанию услуг) подлежат налогообложению НДС по ставкам, предусмотренным пунктами 2 и 3 ст.164 НК РФ (то есть 10% и 18% соответственно). Если впоследствии налогоплательщик представит в налоговые органы указанные документы, уплаченные суммы налогов подлежат возврату налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст.ст. 176, 176.1 НК РФ.

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ПОРЯДКА ВЗИМАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПРИ ПЕРЕМЕЩЕНИИ ТОВАРОВ ЧЕРЕЗ ТАМОЖЕННУЮ ГРАНИЦУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Анализ уплаты налога на добавленную стоимость, взимаемого при перемещении товаров через таможенную границу акционерным обществом «Интехсервис»

Анализ — (от греч. analysis — разложение) — метод научного исследования (познания) явлений и процессов, в основе которого лежит изучение составных частей, элементов изучаемой системы. В экономике анализ применяется с целью выявления сущности, закономерностей, тенденций экономических и социальных процессов, хозяйственной деятельности на всех уровнях (в стране, отрасли, регионе, на предприятии, в частном бизнесе, семье) и в разных сферах экономики - производственная, социальная [20,стр. 84].

Применимо к нашей исследуемой тематике, изучаемой системой является АО «Интехсервис», тогда как элементом изучения выступает — перемещение товаров через таможенную границу, в рамках исследуемого предприятия.

АО «Интехсервис» - поставщик промышленных комплектующих для предприятий разных отраслей деятельности в России и странах СНГ. Ассортимент продукции включает в себя подшипники, приводные ремни, цепи, уплотнения подшипниковых узлов, манжеты и рукава высокого давления для пневматических и гидравлических систем, конвейерные и технологические ленты общепромышленного применения и для пищевой промышленности производства, редуктора, смазки и смазочные системы,

инструменты для монтажа и демонтажа подшипников, диагностические приборы.

Основными видами деятельности АО «Интехсервис» согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД) выступают:

- 50.30.2 Розничная торговля автомобильными деталями, узлами и принадлежностями.
- Сведения о дополнительных видах деятельности
- 50.30.1 Оптовая торговля автомобильными деталями, узлами и принадлежностями;
- 50.50 Розничная торговля моторным топливом;
- 50.10.2 Розничная торговля автотранспортными средствами;
- 51.65.6 Оптовая торговля прочими машинами, приборами, оборудованием общепромышленного и специального назначения;
- 51.66.2 Оптовая торговля прочими машинами и оборудованием для сельского и лесного хозяйства;
- 51.70 Прочая оптовая торговля;
- 52.48.39 Специализированная розничная торговля прочими непродовольственными товарами, не включенными в другие группировки;
- 51.66.1 Оптовая торговля тракторами.

Объектом обложения НДС является перемещение через таможенную границу ряда товаров, среди которых: подшипники, ремни, уплотнения и т.д.

Первоочередным предметом нашего исследования стала структура сумм налоговых вычетов при исчислении НДС по АО «Интехсервис».

В процессе проведения исследования периода с 2014 – 2016 гг., можно отметить ряд интересных факторов, отраженных в таблице 2.1

Таблица 2.1

Структура сумм налоговых вычетов при исчислении НДС
по АО «Интехсервис» за налоговые периоды 2014–2016 гг.

Налоговая база НДС за налоговый период	Годы						Изменение (+, -)		
	2014		2015		2016		2015к 2014	2016к 2015	2016к 2014
	руб.	%	руб.	%	руб.	%	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Сумма НДС, предъявленная налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг)	43187007,0	72,3	47872815,0	66,7	65126227,0	73,4	-5,6	6,7	1,1
1 квартал	8437976,0	73,2	11284138,0	71,7	16802288,0	81,5	-1,5	9,8	8,3
2 квартал	11576530,0	81,0	13209897,0	75,9	19220913,0	74,7	-5,1	-1,2	-6,3
3 квартал	12485623,0	70,5	11774287,0	62,5	15853287,0	70,6	-8,0	8,1	0,1
4 квартал	10686878,0	66,0	11604493,0	58,7	13249739,0	66,7	-7,3	7,9	0,7
2. Сумма НДС, уплаченная при ввозе товаров на таможенную территорию РФ	14536574,0	24,3	19560975,0	27,3	17647735,0	19,9	2,9	-7,4	-4,4
1 квартал	2736737,0	23,7	3536689,0	22,5	2337894,0	11,3	-1,3	-11,1	-12,4
2 квартал	2204767,0	15,4	3370531,0	19,4	4800171,0	18,7	3,9	-0,7	3,2
3 квартал	4801820,0	27,1	5868898,0	31,1	4997216,0	22,2	4,0	-8,9	-4,9
4 квартал	4793250,0	29,6	6784857,0	34,3	5512454,0	27,7	4,7	-6,6	-1,9
3. Сумма НДС, исчисленная с сумм оплаты, частичной оплаты, подлежащая вычету с даты отгрузки	1999910,0	3,3	4238577,0	5,9	5371622,0	6,1	2,6	0,1	2,7
1 квартал	351224,0	3,0	913191,0	5,8	1470015,0	7,1	2,8	1,3	4,1
2 квартал	515681,0	3,6	833261,0	4,8	1182907,0	4,6	1,2	-0,2	1,0
3 квартал	427451,0	2,4	1198659,0	6,4	1612683,0	7,2	3,9	0,8	4,8
4 квартал	705554,0	4,4	1293466,0	6,5	1106017,0	5,6	2,2	-1,0	1,2
4. Общая сумма НДС, подлежащая вычету	59723491,0	100,0	71744062,0	100,0	88679482,0	100,0	0,0	0,0	0,0
1 квартал	11525937,0	100,0	15734018,0	100,0	20610197,0	100,0	0,0	0,0	0,0
2 квартал	14296978,0	100,0	17413689,0	100,0	25737889,0	100,0	0,0	0,0	0,0
3 квартал	17714894,0	100,0	18841844,0	100,0	22463186,0	100,0	0,0	0,0	0,0
4 квартал	16185682,0	100,0	19754511,0	100,0	19868210,0	100,0	0,0	0,0	0,0

Проводя анализ представленной таблицы, в первую очередь стоит обратить внимание на тот факт, что сумма НДС, предъявленная налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) в 2015, по сравнению с 2014 годом снизилась на 5,6%, в то время как аналогичное изменение с 2015 по 2016 отражает рост в 6,7%. Как можно наблюдать из таблицы, уменьшение суммы предъявленного НДС стимулирует рост налоговых вычетов, в то время как рост НДС предъявленного, наоборот, снижает долю сумм, подлежащих вычету. В целом, при исследовании динамики налоговых вычетов за весь период, с 2014 по 2016 гг., следует вывод: благодаря тому, что сумма предъявленного НДС в 2015 г., повысилась на больший процент, чем снизилась в 2014, общие суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ снизились на 4,4%. Сумма НДС, исчисленная с сумм оплаты, частичной оплаты, подлежащая вычету с даты отгрузки, за весь исследуемый промежуток времени возросла на 2,7%. Общая сумма НДС, подлежащая вычету с 2014 г., по 2016 г. возросла на более чем 30%. Такая ситуация отражает высокий уровень компетентности в выполнении ряда своих функций, работниками бухгалтерского отдела, а также существенный уровень налогового планирования в рамках исследуемого предприятия.

Согласно ст. 171 НК РФ налоговые вычеты - это суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров,

перемещаемых через границу Российской Федерации без таможенного оформления, в отношении:

- товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 НК РФ;
- товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи;
- вычета подлежат суммы налога, уплаченные в соответствии со статьей 173 НК РФ покупателями - налоговыми агентами.

Зачастую именно сумма налоговых вычетов, по отношению к реализации определяет суммы к возмещению или уплате в бюджет конечного налога [11, стр. 37].

В формировании налоговых вычетов исследуемого предприятия участвовали такие суммы налога как:

- предъявленная налогоплательщику при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- уплаченная налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- исчисленная продавцом с сумм оплаты, частичной оплаты, подлежащая вычету, с даты отгрузки соответствующих товаров.

В рамках исследуемой тематики, основным интерес вызвал второй пункт, а именно - сумма налога, уплаченная налогоплательщиком таможенным органам при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории (см. табл.2.2).

Таблица 2.2

Доля сумм, уплаченных при ввозе на территорию РФ в общей сумме вычетов по НДС

	Отчетный год 2014	Отчетный год 2015	Отчетный год 2016
Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащая вычету	14536574	19560975	17647735
Доля в общей сумме НДС, подлежащей вычету	24,4%	27,3%	19,9%
Общая сумма НДС, подлежащая вычету	59723491	71744062	88679482

Как видно из таблицы, доля налога, подлежащая вычету, в связи с ввозом товаров на таможенную территорию РФ в общей сумме вычетов составляет около 25%, то есть равняется примерно четверти всей суммы НДС подлежащей вычету. При этом общая сумма вычетов по НДС по итогам отчетных периодов – календарный год (сумме налоговых периодов в течение года) неуклонно растет, в то время как суммы налога, уплаченного налогоплательщиком при ввозе товаров варьируются в пределах от 14 до 20 млн.р., колеблясь вверх-вниз в течение исследуемого промежутка времени.

Разбивая общую сумму НДС, подлежащую вычету, мы можем заметить, что из описанных нами выше, трех пунктов, суммы исчисленные в связи с уплатой, и последующим вычетом налога, являющегося объектом нашего исследования составляют весьма значительную часть.

Доли вычетов, приходящихся на иные суммы налога мы можем увидеть из данных таблицы 2.3.

Таблица 2.3

Доля иных сумм, учитываемых при определении суммы НДС,
подлежащей вычету

	Отчетный год 2014	Отчетный год 2015	Отчетный год 2016
Сумма налога, предъявленная налогоплательщику при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав	43187007	47872815	65126227
Сумма налога, исчисленная продавцом с сумм оплаты, частичной оплаты, подлежащая вычету у продавца с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг)	1999910	4238577	5371622
Доля в общей сумме НДС, подлежащей вычету (%)	72,3/3,4	66,7/5,9	73,4/6,1
Общая сумма НДС, подлежащая вычету	59723491	71744062	88679482

По результатам анализа предложенных выше таблиц, можно сделать вывод - суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в общей сумме вычетов, составляют около 20 – 25%%, то есть как минимум четверть всей суммы, подлежащей вычету, образуется за счет сумм налога, уплачиваемого за ввозимые через таможенную границу РФ товары.

Наглядно участие налога, подлежащего вычету при ввозе товаров в общей сумме НДС, подлежащей вычету можно увидеть на рис. 1.

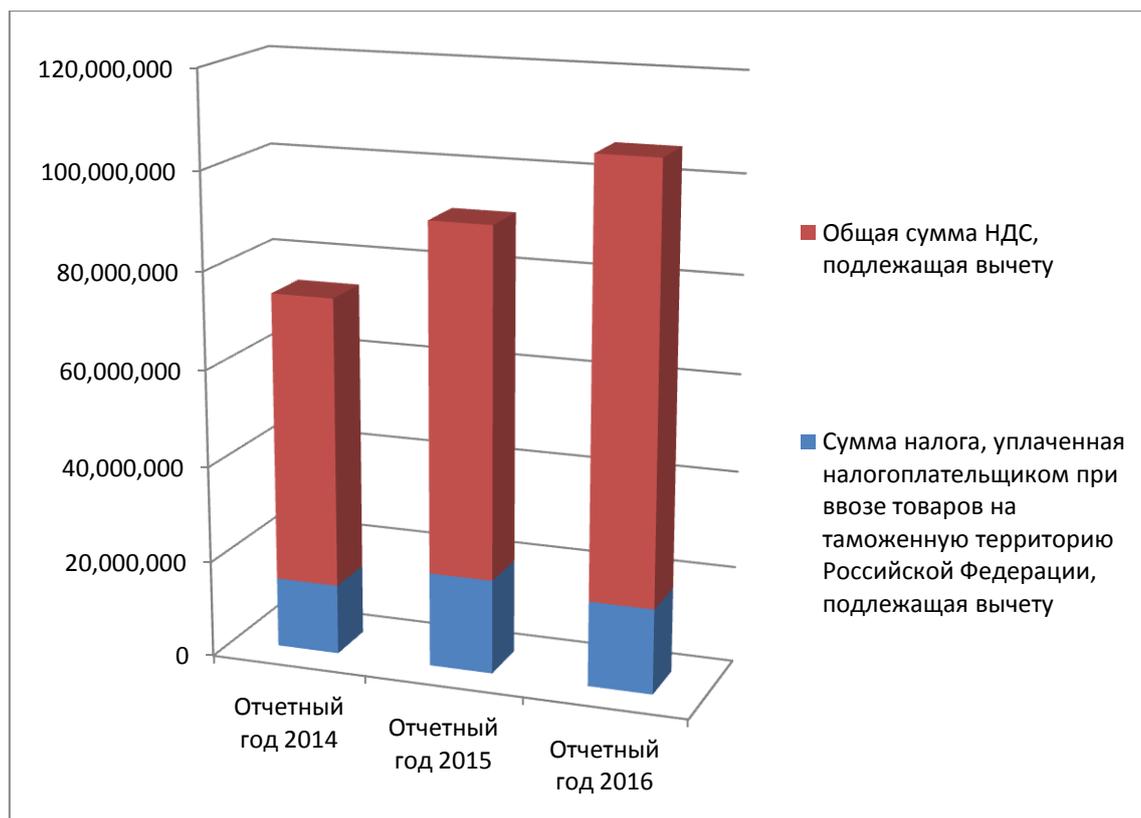


Рис.1. Участие сумм ввозного НДС в общей сумме вычетов

Следующим этапом изучения совокупности налоговых платежей является динамика показателей сумм НДС, подлежащих уплате в бюджет по АО «Интехсервис» за налоговые периоды 2014–2016 гг. Таблица 2.4 отражает совокупность показателей сумм НДС, подлежащих уплате в бюджет по основной ставке. Аналогично динамика показателей сумм НДС, облагаемых по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена, подлежащих уплате в бюджет по АО «Интехсервис» за налоговые периоды 2014–2016 гг., показана в Таблице 2.5.

Таблица 2.4

Динамика показателей сумм НДС, облагаемых по стандартной ставке, подлежащих уплате в бюджет по АО «Интехсервис» за налоговые периоды 2014–2016 гг.

Показатели расчета сумм НДС к уплате в бюджет	Годы			Изменение (темп роста)		
	2014	2015	2016	2015	2016	2016
				к	к	к
	2014	2015	2014	2014	2015	2014
руб.	руб.	руб.	%	%	%	
1	2	3	4	5	6	7
1. Общая сумма НДС, исчисленная от налоговой базы с учетом восстановленных сумм налога	65621211,0	92947552,0	108673748,0	141,6	116,9	165,6
1 квартал	13700971,0	21658972,0	23721767,0	158,1	109,5	173,1
2 квартал	16716847,0	24033816,0	30580968,0	143,8	127,2	182,9
3 квартал	18423507,0	27935651,0	32738487,0	151,6	117,2	177,7
4 квартал	16779886,0	19319113,0	21632526,0	115,1	112,0	128,9
2. Общая сумма НДС, подлежащая вычету	59723491,0	71744062,0	88679482,0	120,1	123,6	148,5
1 квартал	11525937,0	15734018,0	20610197,0	136,5	131,0	178,8
2 квартал	14296978,0	17413689,0	25737889,0	121,8	147,8	180,0
3 квартал	17714894,0	18841844,0	22463186,0	106,4	119,2	126,8
4 квартал	16185682,0	19754511,0	19868210,0	122,0	100,6	122,8
3. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет	5897720,0	21203490,0	19994266,0	359,5	94,3	339,0
1 квартал	2175034,0	5924954,0	3111570,0	272,4	52,5	143,1
2 квартал	2419869,0	6620127,0	4843079,0	273,6	73,2	200,1
3 квартал	708613,0	9093807,0	10275301,0	1283,3	113,0	1450,1
4 квартал	594204,0	-435398,0	1764316,0	-73,3	-405,2	296,9

Рассматривая вышеуказанную таблицу более детально интересно отметить: суммы НДС, исчисленные в рамках 1 и 2 пунктов данной таблицы в пределах каждого из четырёх кварталов отчетного года имеют систематическое отклонение в рамках одного числового разряда. Изменение суммы налога, исчисленного от предыдущего к последующему кварталу составляет около 2 – 10 млн. р. Так на протяжении 1 – 4 квартала 2014 года общая сумма НДС, исчисленная от налоговой базы с учетом восстановленных сумм налога изменяется по периодам на 3015876,0; 1706660,0; 1643621,0 соответственно. В то время как, общая сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет по основной ставке, в пределах каждого из трех отчетных лет колеблется в меньших объемах, но в разных числовых разрядах. Так, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет во 2 квартале 2014 года составляет - 2419869,0, а уже в следующем квартале лишь - 708613,0. Также, к примеру, разница между 3 и 2 кварталами 2016 года составляет 5432222,0. Из за этого образуется циклический характер темпов роста уплачиваемого в бюджет налога на протяжении всего периода исследования.

Для изучения общей суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет в конце каждого отчетного периода, следует рассмотреть динамику налоговых вычетов по операциям, обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена (см. табл. 2.5.).

Таблица 2.5

Динамика показателей сумм НДС, облагаемых по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена, подлежащих уплате в бюджет по АО «Интехсервис» за налоговые периоды 2014–2016 гг.

Показатели расчета сумм НДС к уплате в бюджет	Годы			Изменение (темп роста)		
	2014	2015	2016	2015	2016	2016
				к	к	к
	руб.	руб.	руб.	2014	2015	2014
1	2	3	4	5	6	7
1. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет по основной ставке	5897720,0	21203490,0	19994266,0	359,5	94,3	339,0
1 квартал	2175034,0	5924954,0	3111570,0	272,4	52,5	143,1
2 квартал	2419869,0	6620127,0	4843079,0	273,6	73,2	200,1
3 квартал	708613,0	9093807,0	10275301,0	1283,3	113,0	1450,1
4 квартал	594204,0	-435398,0	1764316,0	-73,3	-405,2	296,9
2. Налоговые вычеты по операциям, обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена	7745342,0	6114276,0	9969799,0	78,9	163,1	128,7
1 квартал	2462914,0	2151012,0	1673915,0	87,3	77,8	68,0
2 квартал	1308487,0	1613184,0	2886053,0	123,3	178,9	220,6
3 квартал	1764168,0	2350080,0	5116074,0	133,2	217,7	290,0
4 квартал	2209773,0	0,0	293757,0	0,0	*	13,3
3. Итого сумма налога, подлежащая уплате в бюджет	1111382,0	15524612,0	10024467,0	1396,9	64,6	902,0
1 квартал	0,0	3773942,0	1437655,0	*	38,1	*
2 квартал	1111382,0	5006943,0	1957026,0	450,5	39,1	176,1
3 квартал	0,0	6743727,0	5159227,0	*	76,5	*
4 квартал	0,0	0,0	1470559,0	*	*	*
4. Сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета	2959004,0	435398,0	0,0	14,7	0,0	0,0
1 квартал	287880,0	0,0	0,0	0,0	*	0,0
2 квартал	0,0	0,0	0,0	*	*	*
3 квартал	1055555,0	0,0	0,0	0,0	*	0,0
4 квартал	1615569,0	435398,0	0,0	27,0	0,0	0,0

Анализируя Таблицы 2.4, 2.5 относительно динамики показателей расчёта сумм НДС к уплате в бюджет можно сделать следующие заключения: общая сумма НДС, исчисленная от налоговой базы с учетом восстановленных сумм налога на протяжении всего периода исследования неуклонно растёт, с 2014 по 2015 год на 41,6%, с 2015 по 2016 на 16,9%, общий рост составляет 65,6%. Подобная динамика отмечается также и у сумм налоговых вычетов, исследуемых в представленных в начале параграфа таблицах, общий рост сумм вычетов за период 2014-2016 гг. составил 48,5%. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет отражается в двух видах показателей, сумма налога, подлежащая уплате по основной ставке, и итоговая сумма налога подлежащая уплате в бюджет, исчисленная как первый показатель, уменьшенный на налоговые вычеты по операциям, обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена. Оба вышеуказанных показателя НДС, подлежащего уплате в бюджет, в разрезе исследуемого периода от его начала до конца имеют циклический характер, то - есть относительно незначительно видоизменяются в рамках одного отчетного года. В рамках всего промежутка времени 2014-2016 гг. общий рост уплачиваемых в бюджет сумм в первом случае составил - 239%, во втором – 802%. Возмещение сумм налога из бюджета происходит на протяжении трех кварталов 2014 года, а также в четвертом квартале 2015. Более наглядно уплата и возмещение сумм НДС из бюджета указано в Приложении 1.

Проводя анализ таблицы, представленной в приложении можно отметить, что уплата НДС при перемещении товаров через таможенную границу, весьма непостоянна и имеет хаотичный характер. Так за 2014 г. уплата налога в бюджет производилась лишь за 2 квартал, в то время как уже в следующем году наблюдается обратная тенденция, поскольку уплата имеет регулярный характер, на протяжении 3 отчетных периодов, а возмещение наоборот производится только по итогам календарного года. Определенным равновесием в сложившейся ситуации выступает 2016 г. на протяжении

которого, уплата налога производится систематически от квартала к кварталу, а возмещение не осуществляется вовсе.

Также стоит отметить, что интересны сами по себе объемы уплачиваемого налога. Так в течение всего исследуемого интервала времени они колеблются от 1 до 7 млн. р. В то время как в разрезе одного отчетного года суммы растут/уменьшаются не на равные промежутки: от 1 квартала 2015 г. ко 2 – на 1,233,001 и от второго квартала к третьему на 1,736,784. То есть сумма уплаченного в бюджет налога от первого, по сравнению со вторым кварталом возросла на 1 млн. р., в то время как, не смотря на увеличение уплаченной в бюджет суммы, разница третьего отчетного периода от предыдущего составила лишь 500т. р.

Такая закономерность в исчислении НДС, довольно сильно распространена среди организаций финансового сектора экономики. Она образуется, исходя из применения, при исчислении налога – налоговых вычетов.

Анализируя, предложенные в данной главе данные, можно сделать вывод, что наиболее существенной суммой, формирующей вычеты по НДС, является сумма предъявленная налогоплательщику при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав, которая составляет примерно 70% общей суммы вычетов. Но, несмотря на это, а также небольшой спад в 2016 году, в итоге, за весь исследуемый период суммы налога, уплаченные за ввезенные на территорию РФ товары возросли почти на 20% от исходного объема. И в отличие от сумм указанных первыми, вследствие своей динамичности и непостоянности в большей мере повлияли на формирование исходной суммы налога, подлежащей уплате или же вычету из бюджета.

2.2. Налоговое планирование и оптимизация налога на добавленную стоимость при перемещении товаров через таможенную границу

Сама по себе оптимизация — представляет собой процесс максимизации выгодных характеристик, соотношений (например, оптимизация производственных процессов и производства), и минимизации расходов.

Задача оптимизации сформулирована, если заданы следующие параметры:

1. Критерий оптимальности, представляющий собой экономический фактор, то есть нахождение оптимальных методов и процедур, применяемых при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации (далее РФ) в процессе осуществления предпринимательской деятельности.
2. Варьирующие параметры, которыми выступают: перемещаемый объект обложения, в соответствии с которым начисляется налог; применяемые в соответствии с типом перемещаемых товаров налоговые ставки; режим налогообложения хозяйствующего субъекта, осуществляющего перемещение товара через таможенную границу, а также виды налоговых льгот и вычетов, применяемые в условиях конкретных таможенных процедур и тд.
3. Математическая модель, в разрезе нашей исследовательской работы выраженная во всей совокупности используемых способов и методов оптимизации уплаты налога на добавленную стоимость, при перемещении товаров через таможенную границу РФ.
4. Завершающим этапом постановки задачи оптимизации выступает выделение ряда условий, в той или иной мере сдерживающих (ограничивающих) сам процесс перемещения товаров через таможенную границу, а, равно как и уплаты соответствующей доли

исследуемого налога по этим товарам, в конечном итоге препятствующих самому процессу оптимизации. Такими условиями будут являться: тип перемещаемых товаров, а соответственно и применяемая к ним налоговая ставка, а также различные таможенные процедуры ввоза и вывоза этих товаров, с территории таможенной границы РФ.

Прежде отметим, что в общепринятом понимании под перемещением товаров через границу любой страны понимается совершение действий по ввозу на таможенную территорию государства или вывозу с этой территории товаров.

Ввоз и вывоз товаров может осуществляться любым способом, включая пересылку в международных почтовых отправлениях, использование трубопроводного транспорта и линий электропередачи. Таким образом, выбор способа перемещения товаров через таможенную границу является одним из первоочередных способов оптимизации уплаты НДС, поскольку при выборе одних таможенных процедур сумма налога уплачивается полностью, а при других – частично или не уплачивается совсем.

Поскольку, сумма ввозного НДС число составное ($\text{Сумма НДС} = (\text{ТС} + \text{ТП} + \text{А}) \times \text{С}$), имеет место рассмотреть такой способ оптимизации, как выбор одного из наиболее благоприятных методов определения таможенной стоимости товаров. Так как минимизируя затраты на одну из составляющих, мы уменьшаем налоговую базу, а соответственно и конечную сумму налога.

Существует шесть методов, соответствующих принятым международным стандартам.

Основным методом определения таможенной стоимости является оценка по цене сделки с ввозимыми товарами, применяемый в свыше 90% случаев.

Данный метод не может быть использован, если участники сделки являются взаимозависимыми лицами.

Если основной метод в силу ряда причин не может быть использован, последовательно применяется один из пяти оставшихся методов [6, стр. 133]. В современных экономических условиях, государством в целях оптимизации налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу были введены, используемые в принудительном порядке, депозитные платежи.

Депозитные платежи, как правило, уплачиваются на депозит внутреннего таможенного органа.

В случае применения депозитных платежей к товарам, следующим через территорию РФ транзитом, платежи уплачиваются на депозит таможенного органа, оформляющего режим транзита.

Денежные средства могут уплачиваться в валюте РФ или в иностранной валюте, курс которой котируется ЦБ РФ, по выбору плательщика.

При таможенном оформлении товаров, доставленных во внутренний таможенный орган, денежные средства, внесенные в качестве обеспечения уплаты таможенных платежей, подлежат обращению в таможенные платежи в соответствии с заявленным таможенным режимом.

Возврат производится по письменному заявлению плательщика, представляемому одновременно с копией платежного документа, имеющего отметку о поступлении средств на счет таможенного органа после уплаты всех начисленных по ГТД таможенных платежей, либо вывоза товара за пределы РФ (при транзите).

При закрытии таможенных режимов, связанных с переработкой, депозитные платежи возвращаются.

За время хранения сумм на депозите таможенного органа проценты не начисляются. Индексация указанных сумм не производится [10, стр. 192].

Также в условиях оптимизации НДС имеет место предусмотреть:

Является ли анализируемое предприятие конечным в цепочке производства и реализации соответствующих товаров, работ и услуг и

соответственно ему целесообразно использовать освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость и производить реализацию товаров, работ, услуг освобождаемых от НДС;

Либо продукцию, работы, услуги данного предприятия потребляют другие хозяйствующие субъекты и соответственно рассматриваемому предприятию нецелесообразно использовать освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость и производить реализацию товаров, работ, услуг, освобождаемых от НДС. В данном случае предприятие может потерять своих покупателей, так как у них не будет основания для применения вычетов по налогу на добавленную стоимость и сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, будет определяться объемами реализации, а льготы по НДС в рассматриваемом случае носят «мнимый характер» [42, стр. 17].

Помимо тенденций представленных выше, большое значение при осуществлении оптимизации имеет: своевременное и грамотное осуществление налоговых вычетов; как для обоснования права на налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость в частности, так и для целей налогового планирования в целом, правильное оформление и своевременное выставление счетов-фактур; своевременное возмещение налога на добавленную стоимость.

Таким образом, мы приходим к мысли, что косвенное налогообложение является крайне обременительным для хозяйствующих субъектов. Поэтому крайне важно знать законные способы их оптимизации, в том числе по денежным потокам.

2.3. Опыт зарубежных государств в совершенствовании уплаты налога на добавленную стоимость при перемещении товаров через таможенную границу

Для избегания фальсификации данных об экспорте товаров с целью незаконного получения возврата налогов в ряде стран используются специальные программы.

В мировой практике существуют два метода подачи заявок на зачет (возмещение) НДС: один состоит в заполнении декларации по НДС, другой в подаче отдельных заявок.

В большинстве стран Европейского Союза, в Канаде, Новой Зеландии возврат налогов осуществляется на основе регулярно подаваемой декларации по НДС. Указанные в декларации суммы НДС возмещаются только после проверки. Экспортеры обязаны хранить свидетельство об экспорте в форме заверенной таможенной службой декларации на экспорт товаров и бухгалтерской, транспортной и другой документации, свидетельствующей об экспорте товаров. Если экспортер в ходе проверки не может представить необходимые документы, то данная операция не считается экспортом и облагается НДС по стандартной ставке.

В Японии дополнительно требуется, чтобы экспортеры прилагали к декларации по НДС перечень товаров, (работ, услуг), используемых при производстве товаров, реализуемых на экспорт. В ряде других стран экспортеры обязаны подавать отдельную заявку на возврат НДС и представлять документацию в ее обоснование.

Во Франции экспортеры должны представлять заявку вместе со своими декларациями по НДС, но без приложения документов в ее обоснование.

Налоговые органы Франции могут потребовать внесения залога в виде гарантированной облигации, если экспортер является новым

налогоплательщиком, имеет плохую репутацию по соблюдению налогового законодательства или запрашивает возврат НДС в первый раз.

Зачет НДС при экспорте товаров обычно осуществляется в период от 15 до 30 дней. Законодательство ряда стран (Новой Зеландии, Японии и др.) предусматривает так называемую норму согласия, в соответствии с которой налогоплательщикам выплачиваются проценты, если возврат налогов не производится в установленные сроки (например, с момента получения декларации налоговой службой) [49, стр. 537].

В большинстве стран количество заявок на возврат налогов так велико, что ресурсы налоговых служб не позволяют проводить тщательную проверку каждой заявки. Для решения этой проблемы в некоторых странах применяются компьютерные системы, которые проверяют заявки на возврат налогов, отбирая для проверок только те заявки, по которым имеется риск несоблюдения налогового законодательства. Там, где эти системы были введены, они оказались эффективным инструментом контроля за возвратом НДС, благодаря надежности применяемых критериев отбора заявок на возврат НДС для проведения проверок.

Особенностью новозеландской системы отбора заявок на возврат НДС является закрепление утвержденного уровня возврата налогов (УУВН) за каждым налогоплательщиком (экспортером, реализующим товары на внутреннем рынке) в момент регистрации. УУВН дает налогоплательщику право на автоматический возврат налогов по любым заявкам в пределах сумм УУВН. Величина УУВН зависит от налогооблагаемой базы налогоплательщика и регулярно пересматривается.

На первом этапе налогоплательщик представляет в налоговую службу декларацию по НДС. При этом он обязан прилагать к декларации документацию в ее обоснование. Затем с помощью компьютерной системы подлежащая возмещению сумма, указанная в декларации, сравнивается с величиной УУВН данного налогоплательщика. Если подлежащая возмещению сумма не превышает УУВН, налоговая служба поручает

казначейству вернуть сумму НДС. Если подлежащая возмещению сумма превышает УУВН, заявка направляется к инспектору, который решает вопрос о необходимости проведения проверки. При оценке заявки на возврат НДС инспектор должен:

- проверить, является ли данный возврат налогов первым для налогоплательщика. Если «да» и налогоплательщик не проверялся, инспектор должен направить заявку на возврат НДС на проверку;
- проанализировать сведения о соблюдении налогоплательщиком налогового законодательства. Налогоплательщики, имеющие задолженность по уплате налогов или совершавшие другие нарушения налогового законодательства, подвергаются проверке;
- определить, есть ли разница между суммой заявки на возврат НДС и УУВН. Значительные разницы дают повод для проверок;
- уточнить, отклоняется ли в данный момент заявка на возврат НДС от ранее подаваемых заявок без каких-либо объяснений. Если «да», инспектор должен направить заявку на проверку;
- проверить, совпадают ли суммы продаж и расходов декларации по НДС с данными в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций. Значительные расхождения между ними являются поводом для проведения проверок.

Отобранные для аудита дела передаются аудитору вместе с копией отчета инспектора.

При проведении проверки возврата НДС основное внимание уделяется:

- 1) контролю за общим оборотом;
- 2) проверке доли (коэффициента) оборота по экспорту (в дальнейшем проверке или согласованию с данными, представленными таможенной службой);
- 3) контролю подлежащих зачету (возврату) сумм НДС, уплаченных поставщикам товаров (работ, услуг), используемых при производстве товаров, реализуемых на экспорт.

В Новой Зеландии масштаб аудиторских проверок зависит от того, проводилась ли ранее аудиторская проверка возврата НДС. В первый раз аудиторская проверка проводится более тщательно и охватывает более широкий круг вопросов, чем последующие аудиторские проверки, в связи с более высоким риском махинаций со стороны тех, кто впервые осуществляет экспортные операции. Последующие аудиторские проверки ограничиваются проверкой конкретных заявок на возврат НДС.

При проведении аудиторской проверки изучается и проверяется система бухгалтерского учета и отчетности налогоплательщика с целью проверки точности приводимой в этой системе информации. Затем изучается налоговая декларация с тем, чтобы убедиться в том, что ее данные соответствуют имеющейся документации. Наконец, выборочные оправдательные документы сравниваются с документами поставщиков для установления их действительности и непротиворечивости. Если отклонений от нормы не обнаружено, аудиторская проверка прекращается, и экспортер получает возврат НДС. В случае выявления каких-либо отклонений от нормы налогоплательщику отправляется письмо с сообщением об отсрочке возврата НДС.

Затем аудитор обсуждает с экспортером спорные вопросы для выявления возможных корректировок. После рассмотрения всех замечаний и дополнительной информации, полученной от экспортера, аудитор составляет заключение по аудиторской проверке для последующего анализа. По окончании проверки экспортеру отправляется письмо о результатах аудита и всех предлагаемых корректировках.

Последующие аудиторские проверки обычно проводятся в налоговой службе. В основном проверяются документы, подтверждающие экспорт товаров, и если они не противоречат данным налоговой декларации и не содержат явных отклонений от нормы, необходимость в анализе бухгалтерского учета и отчетности налогоплательщика не возникает.

Необходимость в перекрестной проверке документов у поставщиков товаров (работ, услуг) может и не возникнуть [40, стр. 61].

Неотъемлемой частью создания системы контроля, за возвратом НДС экспортерам является тесное сотрудничество между таможенными и налоговыми органами. В большинстве стран таможенные органы не принимают непосредственного участия в рассмотрении заявок на возврат налогов. Их задача состоит в проверке точности заполнения экспортных деклараций, в том числе количества и стоимости экспортируемых товаров.

Таможенные органы должны также убедиться, что заверенные декларации представлялись по фактически вывезенным за пределы страны товарам. В этих условиях таможенные органы должны применять эффективные системы досмотра товаров. К сожалению, многие из них не направляют достаточных ресурсов на решение этой программы. В большинстве развивающихся стран досмотру подвергается менее 3% экспорта. В этих условиях таможенная служба ряда стран осуществляет выборочные проверки, обращая внимание на, те виды товаров и экспортеров, которые связаны с высоким риском.

Практика показывает, что контроль, за возвратом НДС экспортерам значительно усиливается при наличии обмена информацией между налоговыми и таможенными органами, что делается с помощью компьютерных систем.

Информация, представляемая в распоряжение налоговой службы таможенными органами, должна включать:

- данные экспортных деклараций, включая реквизиты экспортера, вид, стоимость и количество экспортируемых товаров;
- сведения о нарушениях налогового законодательства;
- подробные данные о ценах на вывозимые аналогичные товары.

Налоговые органы, в свою очередь, представляют таможенным органам сведения о названиях (регистрационных номерах) организаций, которые

регулярно подают заявки на возврат НДС, для выбора организаций для досмотра.

Кроме аудиторских проверок организации, системы обмена информацией с таможенными органами, некоторые страны применяют специальные программы контроля, за возвратом НДС экспортерам [16, стр. стр. 27].

В ряде стран созданы специальные подразделения аудита для контроля над экспортерами. В некоторых странах с низким уровнем соблюдения налогового законодательства были введены различные виды систем удержания НДС. Один из видов таких систем обязывает крупных налогоплательщиков удерживать налог при закупке товаров у мелких или средних налогоплательщиков; другой вид обязывает крупных налогоплательщиков удерживать налог при проведении операций с большим числом мелких поставщиков с высокой степенью риска.

Согласно применяемой системе удержания при покупке крупными экспортерами товаров у мелких или средних налогоплательщиков экспортеры выписывают счета - фактуры на покупки и частично или полностью удерживают НДС у своих поставщиков. Это позволяет налоговой службе полностью или частично обеспечивать поступление НДС по товарам (работам, услугам), используемым при производстве экспортных товаров до предоставления возврата НДС.

При применении системы удержания налогов возникает необходимость контролировать у экспортера уплату в бюджет удержанных сумм НДС, а у поставщиков - сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет, с тем, чтобы она была уменьшена лишь на размер удержанной экспортером суммы НДС, но не более [11, стр. 58].

Резюмируя все описанное в данном пункте можно заключить, что в большинстве стран, государство, совместно с налоговыми и таможенными органами старается максимально снизить степень налогового бремени, в нашем случае, в части уплаты НДС при экспорте товаров. Максимально

полное возмещение экспортного налога, является весомым гарантом защиты своих производителей.

Но помимо мероприятий, по наиболее полному возврату уплаченного налога, государственные органы также заинтересованы, в полноте, прозрачности и честности своих экспортеров. По - этому они организуют ряд контрольных мероприятий по проверке соответствия данных бухгалтерской и налоговой отчетности, сведениям, указываемым в декларациях. Зачастую из за большого объема представляемых деклараций, в большинстве стран данные проверки являются выборочными, только по проблемным налогоплательщикам.

2.4. Пути модернизации налога на добавленную стоимость при перемещении товаров через таможенную границу в современной экономической обстановке

В апреле 2012 г. в Письме Президенту Российской Федерации Счетная палата внесла предложения по решению проблемы противозаконного возмещения НДС из бюджета. Суть этих предложений состояла в том, чтобы уплата НДС по всей цепочке продвижения товара оформлялась отдельными платежными поручениями и суммы налога зачислялись на специальный счет, который может быть открыт либо налогоплательщику, либо, что целесообразнее, налоговому или казначейскому органу, с последующим возмещением сумм налога исключительно с этого счета.

Применение механизма таких счетов позволило осуществлять действительно оперативный мониторинг сумм уплаченного и возмещенного НДС и избежать его незаконного возмещения. При открытии вышеуказанных счетов налоговому или казначейскому органу функция мониторинга таких сумм перейдет от организаций к государству. Основой для выполнения мониторинга стали не отчеты организаций, а потоки денежных средств по НДС.

Соответственно, расчеты по НДС обрели транспарентность. Одновременно упростился контроль за обоснованностью возмещений по этому налогу, ограничились возможности для применения различных схем ухода от его уплаты. Реализация этого порядка сократила сроки получения добросовестными налогоплательщиками уплаченного ими налога, минимизировала угрозу, связанную с отвлечением из оборота средств организаций.

В случае зачисления всех сумм НДС на специальный счет организации на него должны были поступать и все полученные от покупателей суммы НДС. Одновременно с этого счета должны осуществляться все расходы по уплате налога в бюджет, а также возмещение сумм налога поставщикам данной организации на аналогичные специальные счета. Контроль, за режимом вышеуказанных счетов в этом случае возлагался на коммерческие банки с установлением соответствующей ответственности за нарушение режима их использования.

Дополнительными преимуществами применения механизма специальных счетов являлось увеличение собираемости и ускорение поступлений НДС за счет существенного ограничения возможности, использования схем уклонения от его уплаты, восстановление условий справедливой конкуренции для деятельности на рынке законопослушных организаций.

Стоит отметить, что данное предложение имело и свои недостатки. В частности, в течение определенного времени наблюдалось увеличение объема неучтенных налично-денежных расчетов при товарных операциях в целях компенсации потерь от изменения уплаты НДС, наблюдался также рост доли недокументированного товарооборота.

Но самым важным недостатком введения НДС-счетов оказалось противоречие нормам Конституции РФ и гражданского законодательства.

Во-первых, это связано с ограничением права собственности.

Согласно действующему налоговому законодательству обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных Налоговым кодексом РФ или иными актами законодательства о налогах и сборах. Об этом сказано в пункте 1 статьи 44 НК РФ. Другими словами, до наступления срока уплаты налога эти средства могут свободно использоваться как оборотные, и в рамках налоговых правоотношений на них не может быть наложено никаких ограничений по использованию.

Во-вторых, система счетов НДС приводит к нарушению прав привилегированных кредиторов в случае ликвидации или банкротства организации.

Проект закона вносил изменения в статью 49 части первой Налогового кодекса, изменяя тем самым очередность погашения кредиторской задолженности ликвидируемой организации.

В третью очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств, для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), а также по отчислениям в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования [44, стр. 249].

Положения проекта закона по НДС - счетам нарушают этот приоритет. Согласно проекту положения пункта 3 статьи 49 НК РФ не действуют в отношении исполнения обязанности по уплате в бюджет НДС за счет денежных средств, находящихся на НДС - счете. Эти средства ликвидируемая организация направляет на уплату НДС и пени по этому налогу. В результате кредиторы первых трех очередей лишаются права получить с ликвидируемой организации средства, находящиеся на НДС-счете.

В настоящее время Минфин уже отказался от введения НДС - счетов.

Более поздним предложением по совершенствованию механизма контроля, за уплатой НДС было предложение Минфина и Минэкономразвития по введению в России электронного учета счетов-фактур. Для компаний, это могло означать следующее: экспортеры не получают право на возврат НДС на вывезенную за рубеж продукцию в том случае, если их информация о выставленных и полученных счетах-фактурах не будет соответствовать аналогичным данным налоговых органов. То есть выписанные продавцами и покупателями счета будут сверяться по сумме, наименованию, и при выявленных нарушениях налоговой начнут проверки со всеми вытекающими из этого последствиями. Однако ноу-хау также имело ряд недостатков. Ежегодно пришлось бы обрабатывать свыше 14 млрд. счетов-фактур, полученные в результате данные необходимо будет хранить в течение не менее 3 лет (таков срок исковой давности в случае возникновения разногласий между государством и экспортерами). Все это, в свою очередь, потребует значительных финансовых и технических затрат.

Также одним из путей, по модернизации исчисления и уплаты НДС является борьба с фирмами-однодневками, которая производится при взаимодействии с МВД. Минфин поддержал идею создания базы данных паспортов умерших граждан и утерянных документов, которые активно используются для создания фирм-однодневок, с помощью которых налогоплательщики возмещают не уплаченный в бюджет НДС. Отсутствие у Федеральной налоговой службы (ФНС) информации о паспортах умерших и утерянных документах объясняется тем, что налоговики и МВД пользуются разными программными продуктами.

Но это потребовало немалых финансовых ресурсов. На создание «паспортной» базы, по оценке МВД, потребовалось 3,6 млрд. руб., а на поддержание -1 млрд. руб. ежегодно. Однако польза от подобной базы была огромна, так как именно налоговые органы занимаются регистрацией юридических лиц, это в определенной степени решило проблему фирм-однодневок [13, стр. 103].

Заслуживают внимания, также и выдвигаемые в экономической литературе некоторые другие предложения по совершенствованию порядка возмещения НДС.

Предлагается, в частности, возмещение сумм НДС по экспортным операциям производить только производителям и первому покупателю экспортируемой продукции. Такой порядок существовал в нашей стране в первые годы экономических реформ. Все остальные налогоплательщики, реализующие на экспорт приобретенные товары, в этом случае включают суммы НДС, уплаченные при приобретении товаров, в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль.

Ведение специального паспорта экспортного товара (предложение ФНС России) позволит усилить предварительный контроль, за поступлением возмещаемых сумм налога в бюджет, так как налоговый орган не заверит паспорт сомнительной организации, не состоящей на налоговом учете и не сдающей отчетность. Однако при применении этого порядка возникает достаточно серьезная проблема, суть которой заключается в том, что паспорт экспортного товара должен составляться производителем товара. В связи с этим трудности появятся в отношении тех товаров, которые не были изначально предназначены для экспорта [15, стр. 412].

К сожалению, до сих пор неурегулированными остаются и другие вопросы. Так, например, у налогоплательщиков возникают проблемы с зачетом (возвратом) НДС при экспорте товаров в случае, если они ввозят на территорию Российской Федерации товары из-за границы и без их использования (или реализации) на территории Российской Федерации вывозят обратно в режиме экспорта.

Согласно ст.165 НК РФ установлен определенный порядок подтверждения права на применение нулевой ставки НДС без уплаты налога в бюджет при экспорте товаров. В соответствии с этим порядком для получения налоговых вычетов (возмещения) по НДС необходимо иметь ряд документов, перечень которых зафиксирован в ст.165 НК РФ.

В 2016 году Министерство финансов Российской Федерации неоднократно выступало с предложениями, по дополнительному изысканию денежных средств, для покрытия бюджетного дефицита. Одним из таких предложений являлось увеличение основной ставки НДС, вплоть до 20%, как это было ранее. Последствием такого увеличения, вероятнее всего, стал бы рост цен на услуги и продукцию в различных отраслях производства, что вызвало в свою очередь негодование предпринимательского сектора. В результате, главные финансисты страны все же решили установить ставку налога на прежнем уровне.

Сам по себе, процесс распределения товаров, подлежащих обложению НДС, на три категории (10/18/0), весьма трудоемок. К примеру, для подтверждения обоснованности обложения товаров ставкой 0% требуется в обязательном порядке предоставить контракт, или же его копию с иностранным лицом, таможенную декларацию (ее копию) с отметками российского таможенного органа, а также копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов.

Также, определенная бумажная волокита возникает из-за того, что определенные виды товаров ввозятся и вывозятся с территории государства через разные пункты таможенного пропуска. В дополнение, имеет место осложнение с «оформлением» таможенной стоимости товара, включающейся в уплачиваемый на границе НДС, поскольку при ее исчислении, к примеру, методом по цене сделки с ввозимым товаром, требуется также ряд документов, начиная от подтверждающих обоснованность расходов, понесённых покупателем или же лицензионных сборов, заканчивая данными по последующим возможным перепродажам и передаче ввозимой продукции.

Как уже упоминалось выше, в настоящее время налоговые и таможенные органы, практически не занимаются детальными проверками правильности оформления деклараций, счетов фактур и иных документов, представляемых налогоплательщиками, оставляя за собой приоритет

контроля только наиболее «проблемных», систематически нарушающих законодательство лиц и организаций.

В связи с этим в современном обществе, которое все больше берет курс на всеобщую компьютеризацию, а также внедрение технологического прогресса во все сферы жизни, имеет смысл создать единое «цифровое налоговое пространство».

В 21 веке все большее количество государств переходит от индустриального, к постиндустриальному обществу - обществу, в экономике которого преобладает инновационный сектор экономики с высокопроизводительной промышленностью, индустрией знаний, с высокой долей в ВВП высококачественных и инновационных услуг, с конкуренцией во всех видах экономической и иной деятельности, а также более высокой долей населения, занятого в сфере услуг, нежели в промышленном производстве.

В постиндустриальном обществе эффективная инновационная промышленность насыщает потребности всех экономических агентов, потребителей и населения, постепенно снижая темпы своего роста и наращивая качественные, инновационные изменения.

Научные разработки становятся главной движущей силой экономики — базой индустрии знаний. Наиболее ценными качествами являются уровень образования, профессионализм, обучаемость и творческий подход работника.

Главным интенсивным фактором развития постиндустриального общества является человеческий капитал — профессионалы, высокообразованные люди, наука и знания во всех видах экономической инновационной деятельности.

Термин «постиндустриальная экономика» по существу синоним термина «инновационная экономика» [7, стр. 90].

Российская Федерация уже взяла курс на всеобщую информатизацию человеческого капитала, а также внедрение во все сферы жизнедеятельности

научных разработок, воспитание, обучение целеустремленных, инновационно подкованных кадров.

На данный момент доля налоговых поступлений от НДС совместно с таможенными пошлинами, входящими в состав НДС при перемещении товаров, в консолидированном бюджете Российской Федерации составляет около 30% (947 млрд.р.). Таким образом, можно сделать вывод, что большинство налогоплательщиков добросовестно относятся к выполнению своих обязанностей по уплате налога, из этого следует, что сама по себе структура налогообложения не требует весьма значимых изменений, в контексте правовых норм.

Но возвращаясь к изначальной мысли, хотелось бы отметить, что сама процедура обложения налогом весьма обременительна для потенциальных налогоплательщиков. Затруднительными являются не столько расчеты по налогу, объемы деклараций и форм, заполняемых в процессе. Большое количество нюансов, присутствующих в этих документах, и требующих обязательного отражения также с подвигает граждан, юридических и физических лиц прибегать к налоговому планированию, которое в ряде случаев превращается в незаконную экономическую деятельность, или же прямой, либо косвенных уход от налогообложения.

Для решения данной проблемы в экономической сфере существуют внутри организационные отделы налогового планирования, консалтинговые и аутсорсинговые компании.

Но далеко не все организации идут на добровольное разглашение своей финансовой деятельности сторонним компаниям, даже не смотря на их специализацию в данных вопросах. Создаваемые внутри организаций отделы по налоговому планированию, зачастую не слишком компетентны в данном вопросе, подвергаются определенной силе влияния руководителя, хотя и на прямую не подчиняясь ему, мало осведомлены о типовых ситуациях, прецедентах, часто меняющемся законодательстве.

Поэтому актуальным является предложение по созданию в рамках компетенции ФНС России, и под контролем федеральных, региональных и местных органов власти, собственного программного обеспечения, ориентированного на максимальное упрощение процедур взимания и исчисления налогов, сборов и иных обязательных платежей.

Федеральная налоговая служба частично уже взяла курс на информатизацию своего судопроизводства, поскольку создан специализированный сайт самой службы, с подразделением на регионы, включающий в себя всю совокупность основных вопросов относительно установленного налогового законодательства, а также нюансов исчисления и уплаты налогов в различных регионах страны.

Также сайт предоставляет довольно полную информацию о самом налогоплательщике физическом или юридическом лице, доступную в режиме онлайн, упрощает систему обращения потенциального налогоплательщика к ряду инстанций, тесно контактирующих с налоговым законодательством, к примеру, государственным услугам. Кроме этого, в режиме реального времени на данной интернет площадке работает ряд специалистов, способных подсказать или же разъяснить все вопросы, возникающие в связи с исчислением или уплатой налогов, сборов, пеней, штрафов и иных обязательных платежей установленных налоговым законодательством.

Но, даже не смотря на высокий уровень компетентности в области налогового законодательства, данный интернет ресурс не снижает объемы бумажной документации, которая периодически поступает в отделы налоговых и таможенных органов как на федеральном, так и на местном уровне.

Таким образом, весомый вклад в упрощение налогового, таможенного и иных связанных с ними видов экономической деятельности, а также значительное снижение бумажных носителей, могло внести создание упомянутого выше «цифрового налогового пространства».

В рамках данного программного обеспечения, разработанного для всех видов портативных устройств, было бы разумным создать базу данных всех налоговых документов, не потерявших своей законодательной силы, а также сроков исковой давности, перевести ее из простого хранилища информации, в подобие таких поисковых систем по нормативным документам, как ГАРАНТ и Консультант Плюс, что в свою очередь облегчило бы налоговым и таможенным органам проведение камеральных, выездных и иных налоговых проверок, поскольку вся необходимая документация хранилась в определенном интернет архиве, и была доступна для проверки в режиме онлайн. Налогоплательщикам достаточно было внести всю необходимую документацию в «налоговое пространство» в момент постановки на учет, и в дальнейшем регулярно, при смене вида деятельности, увеличении/уменьшении объемов производства и иных факторов экономической деятельности, вносить изменения в уже существующий документ.

Такая процедура значительно упрощает самим налогоплательщикам оформление всей необходимой документации. Каждое последующее оформление той или иной операции требует лишь внесения необходимых правок, создание копии необходимого документа, и последующее направление его в необходимую инстанцию. Вместе с тем это позволяет налоговым и таможенным органам особо тщательно контролировать наиболее проблемных налогоплательщиков, просто направив запрос с поиском определённого налогоплательщика, и всего совокупного объема предоставленного им сведений относительно своей экономической деятельности. Если по запросу в «налоговом пространстве», относительно каких либо физических или юридических лиц, поставленных на учет в налоговых и таможенных органах, требуемая информация отсутствует, это может служить поводом дальнейшего разьяснения по поводу такого отсутствия, а также наложения на данного налогоплательщика ряда предусмотренных действующим законодательством санкций.

Таким образом, создание «цифрового налогового пространства» имеет следующие преимущества:

1. Позволит оптимизировать взаимодействие контролирующих органов и налогоплательщиков
2. Способствует снижению уровня оборота бумажной документации, заменив его на более современный электронный формат
3. Создаст единый архив, аккумулирующий в себе всю совокупность отчетных документов налогоплательщиков
4. Позволит упростить и ускорить все действия контролирующего характера в отношении проверяемых субъектов
5. Даст возможность наиболее оперативно реагировать на все угрозы экономического характера в сфере налогообложения

Создание «цифрового налогового пространства» в конечном счете, повысит рейтинг налоговых органов и позволит перейти на более современный передовой уровень взаимодействия с потенциальными налогоплательщиками.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного в выпускной квалификационной работе исследования выявлено, что уплата налога на добавленную стоимость при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации является весьма непростым в техническом плане процессом. НДС, будучи одним из самых больших по объему поступлений в бюджет и взимаемый практически при каждой сделке по реализации товаров (работ, услуг), выступает неким регулятором экономических отношений внутри страны, а также позволяет государству не только пополнять золотовалютные резервы, но и контролировать процесс циркуляции денежных капиталов.

В первой главе работы изучена история, причины и необходимость введения налога на добавленную стоимость. Также исследованы современные теоретические основы исчисления и уплаты исследуемого налога.

Вторая, наиболее объемная часть выпускной квалификационной работы включала в себя анализ уплаты НДС при перемещении товаров через таможенную границу в совокупности с вариантами налогового планирования и оптимизации в рамках исследуемого предприятия АО «Интехсервис». В дополнение был разобран опыт зарубежных государств, в совершенствовании уплаты исследуемого налога. Заключительным пунктом данной главы стали пути модернизации исчисления и уплаты НДС при перемещении товаров через таможенную границу на макро- и микро уровне в условиях современной экономической ситуации.

При этом, анализ уплаты НДС при перемещении товаров через таможенную границу показал, что наиболее существенной суммой, формирующей вычеты по НДС, является сумма предъявленная налогоплательщику при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав, которая составляет примерно 70% общей

суммы вычетов. Но, несмотря на это, а также небольшой спад в 2016 году, в итоге, за весь исследуемый период суммы налога, уплаченные за ввезенные на территорию РФ товары возросли почти на 20% от исходного объема. И в отличие от сумм указанных первыми, вследствие своей динамичности и непостоянности в большей мере повлияли на формирование исходной суммы налога, подлежащей уплате или же вычету из бюджета.

Анализ вариантов налогового планирования и оптимизации НДС в рамках АО «Интехсервис» позволяет утверждать, что большое значение при осуществлении оптимизации имеет: своевременное и грамотное осуществление налоговых вычетов; как для обоснования права на налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость в частности, так и для целей налогового планирования в целом, правильное оформление и своевременное выставление счетов-фактур; своевременное возмещение налога на добавленную стоимость, а также иные законные способы оптимизации экономической деятельности хозяйствующих субъектов, в том числе по денежным потокам.

Опыт зарубежных государств, в совершенствовании уплаты исследуемого налога отражает тот факт, что в большинстве стран, государство, совместно с налоговыми и таможенными органами старается максимально снизить степень налогового бремени, в нашем случае, в части уплаты НДС при экспорте товаров. Максимально полное возмещение экспортного налога, является весомым гарантом защиты своих производителей. Но помимо мероприятий, по наиболее полному возврату уплаченного налога, государственные органы также заинтересованы, в полноте, прозрачности и честности своих экспортеров. По - этому они организуют ряд контрольных мероприятий по проверке соответствия данных бухгалтерской и налоговой отчетности, сведениям, указываемым в декларациях. Зачастую, из за большого объема представляемых деклараций, в большинстве стран данные проверки являются выборочными, только по проблемным налогоплательщикам.

Также во второй главе работы было предложено создание в рамках компетенции ФНС России, и под контролем федеральных, региональных и местных органов власти, собственного программного обеспечения, ориентированного на максимальное упрощение процедур взимания и исчисления налогов, сборов и иных обязательных платежей.

Создание такого программного обеспечения могло иметь следующие преимущества:

1. Позволит оптимизировать взаимодействие контролирующих органов и налогоплательщиков
2. Способствует снижению уровня оборота бумажной документации, заменив его на более современный электронный формат
3. Создаст единый архив, аккумулирующий в себе всю совокупность отчетных документов налогоплательщиков
4. Позволит упростить и ускорить все действия контролирующего характера в отношении проверяемых субъектов
5. Даст возможность наиболее оперативно реагировать на все угрозы экономического характера в сфере налогообложения

В заключение проведенной исследовательской работы хотелось бы отметить: налог на добавленную стоимость своим появлением обязан военным конфликтам, и выступает основным средством пополнения дефицита бюджета. Не смотря на то, что сам по себе НДС является относительно молодым налогом, структура его исчисления и уплаты весьма трудоемка, иногда даже обременительна для ряда предприятий.

Но, тем не менее, в современной экономической ситуации, при всей ее сложности и неоднозначности, поступления, связанные с уплатой НДС при перемещении товаров через таможенную границу, и последующей их продажей или переработкой внутри таможенной территории, составляют довольно весомую часть совокупного бюджета страны. Кроме того, при всей нестабильности экономической обстановки, объемы этих поступлений неуклонно продолжают расти.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая [Электронный ресурс] // Режим доступа://www.consultant.ru/.
2. Таможенный Кодекс Таможенного союза [Электронный ресурс] // Режим доступа:// www.consultant.ru/.
3. Налог на добавленную стоимость [Электронный ресурс] // Режим доступа:// <https://www.nalog.ru/>.
4. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс] // Режим доступа://www.consultant.ru/.
5. Налог на добавленную стоимость. Все позиции Минфина и ФНС [Текст]: - М.: Тимотиз Паблишинг Раша, 2013. - 484 с.
6. Аулов Ю.Л. Федеральные налоги и сборы [Текст]: курс лекций: БелГУ, 2015 – 156 с.
7. Актуальные проблемы экономики в условиях реформирования современного общества: Материалы II международной научно-практической конференции, Белгород, 15 ноября 2013 г. : [Электронный ресурс] / НИУ БелГУ, Харьков. нац. экон. ун-т им. С. Кузнецца ; под науч. ред. Е.В. Никулиной. - Белгород: ИД Белгород, 2014. - 336 с.
8. Алексеев, М.А. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. [Текст]: сборник нормативных документов / М. А. Алексеев. - М.: Юридическая литература, 2014. - 320 с.
9. Аронов, А.В. Налоги и налоговое право [Текст]: учебник / Л. И. Анисимова. - М.: ИЭПП, 2013. - 304 с.
10. Басовский Л.Е. Прогнозирование и планирование в условиях рынка [Текст]: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению "Экономика и управление" / Л. Е. Басовский. - М.: ИНФРА-М, 2014. - 258 с.

11. Баймакова, И.А. Налог на добавленную стоимость. Сложные вопросы исчисления и уплаты [Текст]: И. А. Баймакова. - М., 1С 2016. - 100 с.
12. Вылкова Е.С. Налоговое планирование [Текст]: учебник для магистров вузов / Е.С. Вылкова; рец.: С.В. Барулин и др.; Санкт-Петербургский гос. ун-т экономики и финансов. - М. : Юрайт, 2013. - 640 с.
13. Гилязова, Т.Р. Вопросы налогообложения [Текст]: учебник / Т.Р. Гилязова. - М.: ИЭПП, 2013. - 304 с.
14. Глубокова Н.Ю. Налоговое планирование [Текст]: Учебно-методический комплекс: Электронный ресурс / Н.Ю. Глубокова; Н.Ю. Глубокова. - Москва: Евразийский открытый институт, 2012. - 84 с.
15. Гончаренко Л.И. Налоги и налоговая система Российской Федерации [Текст]: учебник и практикум для академического бакалавриата — М.: Издательство Юрайт, 2015. — 541 с. — Серия : Бакалавр. Академический курс.
16. Н.В. Городникова, Л.М. Гохберг, Г.А. Грачева [и др.] Зарубежный опыт, тенденции и предпосылки развития в России налогового стимулирования НИОКР/ Теория и практика общественного развития [Текст]: — 2012. — № 10. — С. 27–28.
17. Динамика цен нефти Brent [Электронный ресурс] // Режим доступа:// <https://www.calc.ru/>.
18. Дмитриева, Н.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации [Текст]: учебник для вузов / Н.Г. Дмитриева. – М.: Феникс, 2014. - 512 с.
19. Дмитриева Т.В. Запоздалый «маневр» [Электронный ресурс] // Налогообложение для всех. – 2015. – № 5 – Режим доступа: <http://www.morvesti.ru/>
20. Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение: Теория и практикум: Учебное пособие: [Электронный ресурс] / Е. Н. Евстигнеев, Н.Г. Викторова; Е.Н. Евстигнеев, Н.Г. Викторова. - Москва: Проспект, 2015. - 520 с.

21. Зозуля, В.В. Налогообложение природопользования [Текст]: учебник и практикум для прикладного бакалавриата / В.В. Зозуля. — М.: Издательство Юрайт, 2015. — 257 с. — Серия : Бакалавр. Прикладной курс.
22. Красноперова, О.А. Налог на добавленную стоимость [Текст] / О.А. Красноперова. - М.: Рид Групп, 2013. - 208 с.
23. Клейменова М.О. Налоговое право [Текст]: учебное пособие МФПУ «Синергия», 2013 - 177с.
24. Козлов, Д.А. Налоговая политика: какой путь выбрать? [Текст]: учебник / Д.А. Козлов. – М.: Вопросы экономики, 2013. – 115 с.
25. А.Д. Коростелев. Проблемы оптимизации налогообложения населения в России: [Электронный ресурс] / - Москва: Лаборатория книги, 2012. - 98 с.
26. Лыкова, Л.Н. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник и практикум для СПО / Л.Н. Лыкова. — М.: Издательство Юрайт, 2015. — 353 с. — Серия: Профессиональное образование.
27. Лыкова, Л.Н. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник и практикум для академического бакалавриата / Л.Н. Лыкова. — М.: Издательство Юрайт, 2015. — 353 с. — Серия: Бакалавр. Академический курс.
28. Лукинова, А.С. Взаимодействие систем бухгалтерского и налогового учета в части формирования расчетов по налогам [Текст]: учебник / А. С. Лукинова. - Белгород, 2014. – 283 с.
29. Мазур О.А. О периоде применения права на вычет «таможенного» НДС [Текст]: / Актуальные вопросы налогообложение, 2014 № 15 – 2с.
30. Макконел, Р.Н. Практика применения налоговых вычетов [Текст]: учебник / Р.Н. Макконел. – М.: Налоговый вестник, 2013 - 243 с.
31. Малис Н.И. Налоговая политика государства [Текст]: учебник и практикум для академического бакалавриат — М.: Издательство Юрайт, 2015. — 388 с. — Серия: Бакалавр. Академический курс.

32. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник для студентов среднего профессионального образования / В.Г. Пансков. - М.: Юрайт, 2015. - 393 с.

33. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник и практикум для прикладного бакалавриата / В.Г. Пансков. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайт, 2016. — 382 с. — Серия: Бакалавр. Прикладной курс.

34. Пепеляев, О.В. Основы налогового права [Текст]: учебно-методическое пособие / О.В. Пепеляев. - М.: Академия, 2015. - 272 с.

35. Поляк Г.Б. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник и практикум для СПО — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайт, 2015. — 474 с. — Серия: Профессиональное образование.

36. Ручкина Г.Ф., Терехова Е.В. Возмещение возврата налога на добавленную стоимость: сравнительно правовое исследование зарубежного и российского законодательства [Текст]: учебное пособие: Финуниверситет, 2012 – 51с.

37. Сафронов Н.А. Экономика предприятия – учебник. HTML-версия книги [Электронный ресурс], режим доступа: <http://books.efaculty.kiev.ua/ekpd/1/5/>

38. Селезнева Н.Н. Налоговый менеджмент: администрирование, планирование, учет [Текст]: Учебное пособие: Электронный ресурс / Н.Н. Селезнева; Н.Н. Селезнева. - Москва: Юнити-Дана, 2012. - 225 с.

39. Скворцов, О.В. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник для студентов образовательных учреждений среднего профессионального образования по спец. "Экономика и управление" / О.В. Скворцов. - М.: Академия, 2015. - 272 с.

40. Степочкина Е.А. Планирование и прогнозирование в условиях рынка: Учебное пособие: [Электронный ресурс] / Е.А. Степочкина. - Москва: Директ-Медиа, 2014. - 236 с.

41. Соловей Г.Г. Косвенные налоги [Текст]: / Г.Г. Соловей // Налоги и налогообложение. 2014. - №10. - С.33-42.
42. Тарасова В.Ф. Прогнозирование и планирование в налогообложении: Учебно-методический комплекс: [Электронный ресурс] / В. Ф. Тарасова; В.Ф. Тарасова. - Белгород: БелГУ, 2013.
43. Филина Ф.Н. Налоги и налогообложение в Российской Федерации [Текст]: учебное пособие: ГРОССМЕДИА, РОССБУХ, 2013 – 144 с.
44. Филина, Ф.Н. Налог на добавленную стоимость. Ответы на все спорные вопросы [Текст]: / Ф.Н. Филина, И.А. Толмачев. - М.: ГроссМедиа, РОССБУХ, 2013. - 368 с.
45. Налог на добавленную стоимость. Акцизы [Текст]: / Под редакцией Н.С. Чамкиной. - М.: Статус-Кво 97, Налог Инфо, 2014. - 496 с.
46. Черник, Д.Г. Теория и история налогообложения [Текст]: учебник для академического бакалавриата / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев; под ред. Д. Г. Черника. — М.: Издательство Юрайт, 2016. — 364 с. — Серия : Бакалавр. Академический курс.
47. Шрунин И.С., Баткибеков А.А. Институт экономической политики имени Е.Т. Гайдара (Институт Гайдара). [Электронный ресурс] // Международная конференция "Новые рубежи. Стратегические проблемы следующего этапа экономических реформ в России". – 2013. – № 2278. – Режим доступа: <http://www.iep.ru/ru/vypuski/2278/publication.htm>
48. Шпилько, М.В., Бабурина А.А. Практическое пособие по НДС и акцизам [Текст]: / М.В. 27. Шпилько // Финансы и статистика. - 2013. - №40. – С. 32-41.
49. Юткина, Т.Ф, Налоговедение: от реформы к реформе [Текст]: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим спец. / Т.Ф. Юткина. - М. : Дашков и К, 2015. - 708 с.
50. Юрзинова, И. Л. Налог на добавленную стоимость [Текст]: / И.Л. Юрзинова, В.Н. Незамайкин. - М.: Эксмо, 2016. - 352 с.

Приложения

Приложение 1

Суммы налога, исчисленные к уплате и возмещению из бюджета за отчетные
2014-2016 гг., руб.

Отчетный год 2014				
	1 квартал	2 квартал	3 квартал	Календарный год
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет	-	1111382	-	-
Сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета	287880	-	1055555	1615569
Отчетный год 2015				
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет	3773942	5006943	6743727	-
Сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета	-	-	-	435398
Отчетный год 2016				
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет	1437655	1957026	5159227	1470559
Сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета	-	-	-	-