

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

**НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ:
ЕГО СОДЕРЖАНИЕ И РЕГУЛИРУЮЩАЯ РОЛЬ**

Выпускная квалификационная работа студентки

заочной формы обучения
направления подготовки 38.03.01 Экономика
профиль «Налоги и налогообложение»
V курса группы 06001253
Колесник Анны Юрьевны

Научный руководитель
к.э.н., доцент кафедры
финансов, инвестиций и
инноваций НИУ «БелГУ»
Аулов Ю.Л..

БЕЛГОРОД 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ МЕХАНИЗМА НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ	
1.1. Экономическая характеристика налога на добавленную стоимость.....	6
1.2. Плательщики, объекты обложения и ставки налога на добавленную стоимость в Российской Федерации.....	10
1.3. Порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость в бюджетную систему Российской Федерации.....	16
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ И ПУТИ ПОВЫШЕНИЯ РЕГУЛИРУЮЩЕЙ РОЛИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
2.1. Анализ поступлений сумм налога на добавленную стоимость в бюджетную систему Российской Федерации	23
2.2. Проблемы и направления совершенствования администрирования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации	29
2.3. Пути совершенствования механизма взимания налога на добавленную стоимость в Российской Федерации.....	38
2.4. Экономический подход к определению реальной ставки налога на добавленную стоимость при реализации товаров, работ и услуг в Российской Федерации	50
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	59
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	62
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	68

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования. В настоящее время из всех косвенных налогов, применяемых в международной практике налогообложения, к которым относятся акцизы, таможенные пошлины, налог с продаж, именно налог на добавленную стоимость (НДС) занимает особо важное место.

В России НДС введен с 1991 г. и в настоящее время представляет собой налог на потребление, взимаемый практически со всех видов товаров, поэтому перекладывается на плечи конечного покупателя.

НДС является основным налоговым источником доходной части федерального бюджета РФ, обеспечивая около трети доходных поступлений, при этом поступления этого налога носят достаточно стабильный характер - за последние пять лет его доля в ВВП держалась на уровне 5,5 - 6%.

Важная роль НДС в налоговой системе России объясняется, прежде всего, фискальной направленностью государственной политики, но, вместе с тем, его взимание требует обеспечения постоянного контроля, не только за производством, но и за оборотом товаров и, соответственно, дополнительных расходов на содержание органов, уполномоченных осуществлять этот контроль, что приводит к значительной сумме расходов бюджета на администрирование НДС.

Вместе с тем налог на добавленную стоимость является одним из самых сложных для исчисления, требующих высокой квалификации сотрудников налогоплательщиков, и наиболее проблемным для работников налоговых служб. Государство теряет сотни миллиардов рублей вследствие действий недобросовестных налогоплательщиков, которые создают в цепочке поставок товаров подконтрольные посреднические фирмы-«однодневки», в результате чего поступления в бюджет НДС значительно ниже, чем это вытекает из созданной налоговой базы.

Целесообразная и эффективная система взимания НДС должна обеспечиваться методами, позволяющими:

- а) сводить затраты на администрирование НДС до оптимального минимума;
- б) обеспечивать поступления НДС, достаточные как для покрытия затрат, так и для формирования стабильного источника доходов государства;
- в) поддерживать потребительский спрос на уровне, гарантирующем необходимые поступления НДС.

Необходимостью решения названных проблем и определяется актуальность темы выпускной квалификационной работы.

Степень научной разработанности. При изучении теоретических основ налога на добавленную стоимость использовались новейшие исследования и труды ученых-теоретиков и практиков в сфере налогообложения, таких как Лермонтов Ю.М., Брызгалин А.В., Русакова О.В., Семенихин В.В., Шадрин В.В. и других. Вместе с тем, несмотря на значительное количество исследований, проведенных в области взимания НДС, недостаточно изученными остаются вопросы эффективности администрирования НДС и определения реальной ставки налога на добавленную стоимость с учетом мирового опыта.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование содержания и значения НДС в налоговой системе Российской Федерации, а также перспектив его развития.

Указанная цель обусловила необходимость установить и решить следующие **задачи**:

- раскрыть экономическое содержание НДС;
- рассмотреть особенности механизма взимания НДС в российской практике налогообложения;
- провести анализ поступлений и определить значение НДС в доходах бюджетной системы Российской Федерации;

- определить проблемы и направления совершенствования администрирования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации;

- рассмотреть перспективы развития механизма НДС в Российской Федерации;

- обосновать экономический подход к определению реальной ставки налога на добавленную стоимость при реализации товаров, работ и услуг в Российской Федерации.

Объектом исследования выпускной квалификационной работы является механизм взимания и развития НДС в Российской Федерации.

Предметом исследования при выполнении дипломной работы стали отношения, связанные с поступлением налога на добавленную стоимость в разные уровни бюджетной системы Российской Федерации.

Период исследования: 2013-2015 гг.

Информационной базой исследования является статистическая отчетность Федерального казначейства и Федеральной налоговой службы России.

Методологическую основу исследования составили такие общенаучные методы, как сочетание анализа и синтеза, исторического и логического, а также методы системного, структурного и функционального анализа, экономико-математические и другие методы.

Структура и содержание работы обусловлены целью и задачами исследования. Она состоит из введения, двух глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Выпускная квалификационная работа включает в себя 6 аналитических таблиц, содержащих расчеты показателей, рассматриваемых в дипломной работе, а также 3 информационные таблицы и 7 рисунков, наглядно демонстрирующих вопросы, изложенные в работе.

ГЛАВА 1. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ МЕХАНИЗМА НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

1.1. Экономическая характеристика налога на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (англ. – «value tax») - «молодой» налог, его механизм разработан в 1954 г. французским экономистом Морисом Лоре, однако похожие схемы предлагались еще в начале 20-го века.

Впервые налог на добавленную стоимость (НДС) был введен в Республике Кот-д'Ивуар в 1960 г., в 1967 г. - в Дании и в Бразилии, в 1968 г. - в ФРГ и во Франции, и сейчас НДС - важнейшая часть налоговых систем большинства стран, в том числе стран - членов Европейского Союза, СНГ, Азии, Африки и Латинской Америки. НДС не применяется только в США и Австралии.

Налог на добавленную стоимость - это налог с оборота, взимаемый на каждом этапе процесса воспроизводства, в котором предприятия приобретают у поставщиков сырье, и производят из него продукцию, тем самым создавая добавленную стоимость.

НДС - это налог зачетного типа, без кумулятивного эффекта налогообложения, так как дает возможность плательщикам вычитать суммы налога, ранее уплаченные поставщикам.

Добавленную стоимость определяют разными способами, но проще всего ее рассчитывают как разницу между стоимостью реализованной продукции и стоимостью потребленных в процессе производства материалов и услуг (без оплаты труда). Вследствие разделения труда в производстве товара принимают участие много субъектов, поэтому можно считать, что стоимость товара равна общей сумме стоимостей, добавленных в процессе производства такого товара. Поэтому, когда НДС взимается на всех стадиях процесса

воспроизводства, в бюджет поступает та же сумма, которая была бы уплачена при взимании налога с розничных продаж по той же ставке. Однако НДС отличается от налога с оборота тем, что взимается несколькими этапами, а не только при конечной продаже.

Как экономическая категория НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения, и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат.

Сумму НДС, подлежащую уплате, исчисляют разными способами - вычитания, зачета и сложения.

При методе вычитания сумму НДС исчисляют путем вычитания стоимости использованных в производстве товаров из стоимости реализованной продукции, и умножением полученной разности на ставку НДС, а при методе сложения добавленная стоимость равна общей сумме расходов на заработную плату, начислений на нее и прибыли, поэтому при использовании метода сложения, сумма НДС исчисляется путем сложения компонентов добавленной стоимости и умножения полученной суммы на ставку НДС.

Метод зачета (счет-фактурный метод), используют страны ЕЭС и большинство других стран, применяющих НДС, при использовании которого предприятие исчисляет НДС путем зачета суммы налога, уплаченной при приобретении товаров, из суммы налога, начисленной по реализованной продукции.

Эти методы можно считать равноценными только в случае, если установлена единая налоговая ставка на все товары и услуги. Иными словами, подлежит налогообложению добавленная стоимость, определяемая как разница между выручкой от реализации и материальными затратами. Однако если такой порядок применять в прямом виде, результат будет неточным из-за несоответствия периодов реализации продукции и отнесения затрат на издержки производства.

Поэтому чаще применяют зачетный механизм исчисления НДС, когда сумма налога, подлежащая внесению в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога, уплаченными поставщиками за материальные ресурсы, стоимость которых включается в издержки производства и обращения. Именно наличие такого зачетного механизма, позволяющего избежать негативного «эффекта накопления косвенного налога в цене товара» при его перепродаже, и отличает НДС от других косвенных налогов. Зачет НДС (а в терминологии российского налогового права - вычет) осуществляется в форме возврата из бюджета сумм НДС, уплаченных налогоплательщиком поставщикам.

Внешнеэкономические сделки облагаются НДС в особом порядке, когда используются два принципа взимания НДС: «по стране назначения» и «по стране происхождения».

Принцип страны назначения предполагает взимание НДС со всех товаров, которые ввозятся в страну, независимо от места их производства. В этом случае НДС облагается импорт и не облагается экспорт.

Принцип страны происхождения, наоборот, предполагает обложение НДС всех товаров, произведенных в этой стране, вне зависимости от конечного места их потребления. В этом случае НДС является налогом на производство продукции, т.е. он взимается с экспорта и не взимается с импорта. Однако, этот принцип рассматривается как аналог экспортных таможенных пошлин, отказ от которых является одним из признаков свободной торговли, декларируемых Всемирной торговой организацией (ВТО) [31].

Взимание НДС по принципу страны назначения в сочетании с зачетным методом считается наиболее эффективным способом поддержания экспорта, поэтому он выбран многими странами для налогообложения внешнеэкономической деятельности, чему способствовало принятие VI Директивы ЕЭС от 17.05.1977 «Об унификации правовых норм, регулирующих

взимание налога на добавленную стоимость в странах - членах Сообщества», где установлена обязательность введения НДС как основного косвенного налога во всех странах ЕЭС, а также принципы его взимания, включая принцип страны назначения. НДС является многоступенчатым налогом, так как уплачивается на различных стадиях производства и реализации и выделение добавленной стоимости в каждом звене производства и реализации позволяет:

а) ограничить все элементы цены товара, что побуждает производителя снижать издержки производства;

б) облегчить задачи макроэкономического программирования, так как в процессе расчетов НДС государство получает сведения о темпах оборачиваемости капитала;

в) обеспечить получение государством доходов до реализации товаров (работ, услуг) населению как конечному плательщику полной суммы НДС.

Включение в российскую налоговую систему НДС предусматривало взимание косвенного налога на потребление, похожего по своим характеристикам на налоги на добавленную стоимость, взимаемые в странах Европы, одной из которых является нейтральность данного налога для его плательщиков, которая означает то, что ни один плательщик не должен нести бремя его уплаты, которое должно в итоге перекладываться на конечного потребителя. То есть любой продавец - это лишь промежуточное звено, призванное участвовать в постепенном, ступенчатом перечислении в бюджет налога со всей стоимости товаров (работ, услуг).

Таким образом, можно определить три отличительных признака НДС:

1) в облагаемый оборот не включаются суммы ранее уплаченного плательщиком налога (это основное отличие НДС от налога с оборота);

2) облагаемый оборот и сумма НДС указываются в счетах предприятий отдельно в цене товара;

3) обложению подлежит весь оборот, но уплачивается в бюджет только часть налога, соответствующая стоимости, которая добавлена плательщиком.

1.2. Плательщики, объекты обложения и ставки налога на добавленную стоимость в Российской Федерации

Плательщиками НДС в Российской Федерации определены:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации [1].

Организации и предприниматели (кроме реализующих подакцизные товары) имеют право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС, если за три предшествующих календарных месяца сумма выручки от реализации этих лиц без учета НДС не превысила в совокупности два миллиона рублей. Такое освобождение не применяется в отношении обязанностей по уплате НДС в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Согласно ст.146 НК РФ объектом обложения НДС определены следующие операции:

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (работ, услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;
- 2) передача на территории РФ товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль;
- 3) ввоз товаров (импорт) на таможенную территорию РФ.
- 4) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Не признаются объектом налогообложения НДС:

1) операции, указанные в п.3 ст.39 НК РФ, например:

а) связанные с обращением российской или иностранной валюты;

б) передача основных средств или иного имущества организации ее правопреемнику при реорганизации этой организации, а также некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности;

2) операции по реализации земельных участков [42].

В соответствии со ст.147 НК РФ местом реализации товаров признается территория Российской Федерации, в следующих двух случаях:

1) товар находится на территории РФ и не отгружается и не транспортируется за ее пределы;

2) товар в момент начала отгрузки находится на территории РФ;

В соответствии со ст.148 НК РФ местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, в следующих случаях:

1) работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных и морских судов, а также космических объектов), находящимся на территории РФ;

2) работы (услуги) связаны с движимым имуществом, находящимся на территории Российской Федерации;

3) услуги фактически оказываются на территории РФ в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры, туризма, отдыха и спорта;

4) покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации.

В соответствии со ст.163 НК РФ налоговым периодом для всех налогоплательщиков (налоговых агентов) является квартал.

Для исчисления НДС статьей 164 НК РФ установлены следующие три налоговые ставки: основная (18%); пониженная (10%); специальная (0%).

Нулевая ставка НДС означает, что определенные товары (работы, услуги) освобождены от него условно, только при представлении в налоговую инспекцию ряда документов, и применяется при реализации:

1) товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией таких товаров (по транспортировке, погрузке и перегрузке)

2) работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию РФ товаров, помещенных под таможенный режим транзита;

3) товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими представительствами;

4) в других случаях.

Налоговая ставка 10 процентов применяется при реализации:

1) продовольственных товаров по установленному перечню, например, мяса и мясопродуктов, хлеба и т.д.

2) товаров для детей по установленному перечню, например, трикотажных и швейных изделий, обуви, альбомов для рисования и т.д.

3) периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой;

4) медицинских товаров: лекарственных средств и изделий медицинского назначения, определяемых Правительством Российской Федерации.

Все остальные товары, работы и услуги, которые не облагаются НДС по ставкам 0% и 10%, облагаются по ставке 18%, которая применяется с 1 января 2004 г. (ранее применялась ставка 20% - с 2001 г. и 28% - с 1992 г.).

В некоторых случаях, установленных НК РФ, когда полученные за товары (работы, услуги) суммы, включают в себя НДС, но он не выделен отдельной строкой в расчетных документах, сумма НДС определяется плательщиком самостоятельно расчетным путем, а именно:

1) при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг);

2) при удержании налога налоговыми агентами;

3) при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с НДС;

4) в иных определенных случаях.

В таких случаях ставка НДС определяется как процентное отношение налоговой ставки (10 или 18 процентов) к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки, то есть,

а) по операциям, облагаемым НДС по ставке 10%, сумма НДС будет определяться по следующей формуле:

$$\frac{\text{Налоговая база} * 10}{110} \quad (1.1)$$

б) По операциям, облагаемым НДС по ставке 18%, сумма НДС будет определяться по следующей формуле:

$$\frac{\text{Налоговая база} * 18}{118} \quad (1.2)$$

Кроме того, согласно ст.158 НК РФ, при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса применяется расчетная налоговая ставка НДС в размере 15,25 процента.

Операции, не подлежащие обложению НДС, установлены НК РФ и распространяются только на операции, проводимые на территории Российской Федерации. Условно такие «льготные» операции можно разделить на две группы: социально-культурные льготы и экономические льготы [56].

К первой группе, например, относится реализация на территории Российской Федерации:

1) медицинских товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации, например, важнейшей медицинской техники, протезно-ортопедических изделий, очков (за исключением солнцезащитных);

2) медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями или учреждениями, кроме косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг;

3) услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях;

4) продуктов питания, произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в этих учреждениях (только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования);

5) услуг по перевозке пассажиров:

- городским пассажирским транспортом общего пользования;

- морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

б) услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений;

7) другие операции.

Ко второй группе, например, относятся:

1) реализация ценных бумаг и инструментов срочных сделок;

2) реализация услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в период гарантийного срока их эксплуатации;

3) осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации);

4) реализация изделий народных художественных промыслов;

5) оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями;

6) реализация монет из драгоценных металлов, являющихся валютой Российской Федерации или иностранных государств и др.

Применение указанных «льгот» сопровождается выполнением ряда условий:

1) если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению, налогоплательщик обязан вести отдельный учет таких операций;

2) освобождение от налогообложения распространяется только на лица, непосредственно производящие товары, работы, услуги;

3) если проводимые операции подлежат лицензированию, освобождение предоставляется только при наличии у налогоплательщиков соответствующих лицензий;

4) налогоплательщик вправе отказаться от освобождения операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование, на срок более одного года. При этом не допускается отказ или приостановление от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года.

1.3. Порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость в бюджетную систему Российской Федерации

Согласно ст.173 НК РФ сумма НДС, подлежащая уплате в бюджетную систему, исчисляется по итогам каждого налогового периода как сумма НДС, предъявленная покупателям (исчисленная от налоговой базы), уменьшенная на сумму налоговых вычетов, и увеличенная на суммы налога, восстановленного в соответствии п.3 ст.170 НК РФ, по следующему формуле:

$$\text{НДС}_{\text{бюд}} = \text{НДС}_{\text{пред}} - \text{НДС}_{\text{выч}} + \text{НДС}_{\text{восст}} \quad (1.3)$$

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде превышает общую сумму исчисленного налога, то положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога от налоговой базы подлежит возмещению.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется также следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС:

- 1) лицами, не являющимися плательщиками, или освобожденными от исполнения обязанностей плательщика НДС;
- 2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых, не подлежат налогообложению.

Общая сумма НДС от налоговой базы исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения (кроме связанных с ввозом товаров), момент определения налоговой базы которых относится к соответствующему налоговому периоду. При этом выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату реализации товаров (работ, услуг).

**Особенности определения налоговой базы по НДС
в зависимости от вида реализации товаров**

Вид реализации	Налоговая база НДС
1	2
1. Реализация товаров, в том числе - по товарообменным операциям - на безвозмездной основе - по передаче права собственности на предмет залога залогодержателю - при оплате труда в натуральной форме (п.п.1,2 ст.154)	Стоимость товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105.3 НК РФ, с учетом акцизов и без включения в них НДС
2. Реализация услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) (п.5.ст.154)	Стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее НДС
3. Реализация товаров (работ, услуг) по срочным сделкам (сделкам, предполагающим поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) по истечении установленного договором срока по указанной в договоре цене) (п.6. ст154)	Стоимость этих товаров указанная в договоре, но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105.3 НК РФ), действующих на дату реализации, с учетом акцизов, без НДС
4. При осуществлении перевозок пассажиров, багажа, грузов или почты железнодорожным, автомобильным, воздушным, морским или речным транспортом (ст.157 НК РФ)	Стоимость перевозки (без включения в нее НДС).
5. При передаче товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций	Стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии - исходя из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.
6. Реализация имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного НДС (п.3 ст.154) (например, имущества, полученного ранее безвозмездно)	Разница между ценой реализуемого имущества, определяемой в соответствии со статьей 105.3 НК РФ), с учетом НДС и акцизов, и остаточной стоимостью реализуемого имущества с учетом переоценок
7. Реализация сельхозпродукции, закупленной у физических лиц, не являющихся плательщиками НДС (п.4. ст.154)	Разница между ценой, определяемой в соответствии со статьей 105.3 НК РФ), с учетом НДС, и ценой приобретения этой продукции
8. Получение дохода на основе договоров комиссии, поручения или агентских договоров (ст.156 НК РФ)	Сумма дохода, полученная в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров

При определении налоговой базы НДС выручка от реализации определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), полученных им в денежной или натуральной формах, в зависимости от особенностей реализации товаров, работ, услуг (см. табл.1.1).

Согласно ст.162 НК РФ налоговая база НДС увеличивается на суммы:

1) денежных средств, полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);

2) полученных в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования Центрального банка Российской Федерации;

3) полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом обложения НДС.

Ст.161 НК РФ определяет три случая, когда налоговые агенты (организации и предприниматели, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у определенных лиц) обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика НДС или нет.

1) в случае приобретения товара (работы, услуги) у иностранного предприятия, которое не состоит на налоговом учете в России;

В этом случае налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом НДС.

2) в случае аренды государственного или муниципального имущества;

В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы имущества, а налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом НДС.

3) в случае реализации по поручению государства конфискованного или бесхозного имущества.

Согласно ст.167 НК РФ моментом определения налоговой базы НДС является наиболее ранняя из следующих дат [59]:

1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Согласно ст.171 НК РФ налоговым вычетам при исчислении НДС подлежат [60]:

1) суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в отношении:

а) товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения;

б) товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

2) суммы НДС, уплаченные покупателями - налоговыми агентами;

3) суммы НДС, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от них;

4) суммы НДС, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), реализуемых на территории РФ, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

5) суммы НДС, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств.

6) суммы НДС, уплаченные по расходам на командировки и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

7) суммы НДС, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, или частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг).

Согласно ст.172 налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих уплату сумм налога при ввозе товаров, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов.

В соответствии с п.1 ст.170 НК РФ суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, за исключением случаев, предусмотренных п.2 статьи 170. То есть, указанные суммы НДС учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) (т.е. относятся на затраты организации), в случаях приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов:

1) используемых для операций по производству или реализации (а также при передаче для собственных нужд), товаров, освобожденных от налогообложения;

2) используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;

3) лицами, не являющимися налогоплательщиками либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика;

4) операции по реализации которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) за исключением приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, для передачи правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации организации.

В случае принятия налогоплательщиком вышеуказанных сумм НДС, к вычету или возмещению, соответствующие суммы НДС подлежат восстановлению и уплате в бюджет.

Согласно п.4 ст.170 НК РФ суммы НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые НДС, так и освобождаемые от обложения НДС операции:

1) учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость;

2) принимаются к вычету - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам используемым для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость;

3) принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства или реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС или освобожденных от обложения НДС - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат

налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период.

Согласно п.3 ст.170 НК РФ суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам, которые должны учитываться в стоимости таких товаров, подлежат восстановлению налогоплательщиком в случаях:

1) передачи имущества в качестве вклада в уставный капитал обществ и товариществ или паевых взносов в кооперативов. Восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов - в размере суммы, пропорциональной остаточной стоимости без учета переоценки;

2) дальнейшего использования таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, для осуществления операций:

а) по производству или реализации (а также при передаче для собственных нужд), товаров, освобожденных от обложения НДС;

б) при передаче основных средств, нематериальных активов или иного имущества правопреемнику при реорганизации юридических лиц.

При этом восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов - в размере суммы, пропорциональной остаточной стоимости без учета переоценки. Восстановление сумм НДС производится в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), в том числе основные средства были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления указанных операций.

Согласно ст.174 НК РФ уплата НДС производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (с 2015 г) [55].

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ И ПУТИ ПОВЫШЕНИЯ РЕГУЛИРУЮЩЕЙ РОЛИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Анализ поступлений сумм налога на добавленную стоимость в бюджетную систему Российской Федерации

Анализ поступления сумм НДС в бюджетную систему страны на основе государственной налоговой статистики с учетом тенденций развития макроэкономической ситуации, а также воздействия отраслевых и региональных факторов имеет важнейшее практическое значение для анализа функционирования налоговой системы России в целом.

Анализ структуры поступления НДС в бюджетную систему Российской Федерации, а также тенденций динамики поступлений НДС является основой для прогнозирования объемов платежей НДС в бюджет, при этом результаты анализа структуры и динамики поступлений НДС органы налогового администрирования – налоговые и таможенные органы – используют для выработки рекомендаций по целенаправленному выбору организаций для проведения налоговых проверок, оценки полноты уплаты налогоплательщиками исчисленного НДС и принятия мер к снижению допущенной ими недоимки по НДС в бюджет.

Анализ структуры поступления НДС в бюджетную систему в целом по Российской Федерации, т.е. в консолидированный бюджет Российской Федерации и бюджеты государственных внебюджетных фондов на основании данных таблицы 2.1 (Приложение 7) показал, что НДС, уплачиваемый как по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории Российской Федерации, так и по товарам, ввозимым на территорию Российской Федерации, формировал доходную часть бюджетной системы Российской Федерации в следующих размерах [54]:

В 2014 г.:

- НДС, уплачиваемый по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ – 2188,8 млрд. руб. или 8,2% суммы доходов бюджетной системы РФ;

- НДС по товарам, ввозимым на территорию РФ – 1751,4 млрд. руб. или 6,5% суммы доходов бюджетной системы РФ.

В 2015 г.:

- НДС, уплачиваемый по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ – 2448,5 млрд. руб. или 9,1% суммы доходов бюджетной системы РФ;

- НДС по товарам, ввозимым на территорию РФ – 1785,4 млрд. руб. или 6,6% суммы доходов бюджетной системы РФ.

В 2016 г.:

- НДС, уплачиваемый по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ – 2657,6 млрд. руб. или 9,6% суммы доходов бюджетной системы РФ;

- НДС по товарам, ввозимым на территорию РФ – 1913,6 млрд. руб. или 6,9% суммы доходов бюджетной системы РФ.

Таким образом, НДС, администрируемый, как налоговыми, так и таможенными органами, в совокупности составлял:

- в 2014 г. – 14,7% всех доходов бюджетной системы РФ, при этом налог на прибыль организаций – 809%, НДСФЛ – 10,1%, НДСПИ – 11,0%, то есть также занимал первое место среди налоговых доходов бюджетной системы РФ;

- в 2015 г. – 15,7% всех доходов бюджетной системы РФ, при этом НДСПИ – 12,1%, НДСФЛ – 10,4%, а налог на прибыль организаций – 9,7%, то есть и в этом году он занимал первое место среди налоговых доходов бюджетной системы РФ;

- в 2016 г. – 16,5% всех доходов бюджетной системы РФ, при этом, налог на прибыль организаций – 10,0%, НДСФЛ – 10,9%, НДСПИ – 10,6%, то есть и в

2016 г. НДС занимал первое место среди налоговых доходов бюджетной системы РФ.

В целом, можно сделать вывод, что налог на добавленную стоимость является основным налогом, формирующим доходы бюджетной системы Российской Федерации, наряду с налогом на прибыль организаций, НДФЛ и НДС. При этом, совокупная доля НДС в доходах бюджетной системы РФ увеличилась за исследуемый период на 1,8% - с 14,7% до 16,5% .

Изменение структуры поступления НДС в бюджетную систему РФ объясняется анализом показателей его динамики, показанными в табл. 2.2 (Приложение 8).

Анализ данных табл.2.2. показал, что сумма НДС в доходах бюджетной системы РФ возросла за исследуемый период с 3,9 трлн. руб. до 4,5 трлн. руб. или на 16,0%. Причем, за этот же период сумма налога на прибыль организаций увеличилась на 16,6%, НДФЛ – на 11,7%, НДС – на 0,8%.

Далее проанализируем поступление НДС в федеральный бюджет. Отметим, что в консолидированные бюджеты субъектов РФ НДС не зачисляется, поэтому не влияет на их доходную часть. Также отметим, что в федеральный бюджет не зачисляются НДФЛ, налоги на имущество и налоги спецрежимов, поэтому сравнение поступлений НДС будем проводить только с налогом на прибыль и НДС, зачисляемыми в федеральный бюджет.

Анализ структуры поступления НДС в федеральный бюджет Российской Федерации по данным табл.2.3 (Приложение 9) показал, что НДС формировал доходную часть федерального бюджета в следующих размерах:

В 2014 г.: НДС, уплачиваемый по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ – 2181,4 млрд. руб. или 15,0% суммы доходов федерального бюджета РФ, а НДС по товарам, ввозимым на территорию РФ – 1750,2 млрд. руб. или 12,1% суммы доходов федерального бюджета РФ.

В 2015 г.: НДС, уплачиваемый по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ – 2448,4 млрд. руб. или 17,9% суммы доходов

федерального бюджета РФ, а НДС по товарам, ввозимым на территорию РФ – 1785,2 млрд. руб. или 13,1% суммы доходов федерального бюджета РФ.

В 2016 г.: НДС, уплачиваемый по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ – 2657,3 млрд. руб. или 19,7% суммы доходов федерального бюджета РФ, а НДС по товарам, ввозимым на территорию РФ – 1913,5 млрд. руб. или 14,2% суммы доходов федерального бюджета РФ.

Таким образом, НДС в совокупности составлял:

- в 2014 г. – 27,1% всех доходов федерального бюджета, при этом сумма НДС только 19,7%, а налог на прибыль организаций, поступающий в федеральный бюджет – 2,8%;

- в 2015 г. – 31,0% всех доходов федерального бюджета, при этом сумма НДС только 23,1%, а налог на прибыль организаций, поступающий в федеральный бюджет – 3,6%;

- в 2016 г. – 33,9% всех доходов федерального бюджета, при этом сумма НДС только 21,3%, а налог на прибыль организаций, поступающий в федеральный бюджет – 3,6%.

Поэтому можно сделать вывод, что налог на добавленную стоимость является основным налогом, формирующим доходы федерального бюджета Российской Федерации.

Анализ показал, что НДС занимает первое место среди всех налогов, поступивших в федеральный бюджет РФ, составляет почти треть всех его доходов. При этом, совокупная доля НДС в доходах федерального бюджета увеличилась с 27,1% в 2014 г. до 34,0% в 2016 г., т.е. на 6,9%.

Изменение структуры поступления НДС в федеральный бюджет РФ также объясняется анализом показателей его динамики, представленными в табл. 2.4, анализ данных которой показал, что сумма НДС, поступившая в федеральный бюджет, в 2016 г. по сравнению с 2014 г. увеличилась на 16,3%. Причем, за этот же период сумма налога на прибыль организаций увеличилась на 19,4%, НДС – на 0,2%, акцизов на 17,2%.

Таким образом, поступления НДС в федеральный бюджет имели менее высокие темпы роста по сравнению с налогом на прибыль организаций и акцизов.

Для выявления роли отдельных отраслей экономики в платежах НДС, поступающих в бюджетную систему РФ, проведем анализ структуры и динамики поступления платежей НДС, администрируемых ФНС России, т.е. НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ в бюджетную систему РФ по основным видам экономической деятельности, на основании данных статистической отчетности ФНС России (форма №1-НОМ), показанных в таблице 2.5 (Приложение 11) и таблице 2.6 (Приложение 12).

Анализ структуры поступления НДС, администрируемого налоговыми органами, в бюджетную систему по основным видам экономической деятельности в целом по Российской Федерации, по данным таблицы 2.6 показал, что наибольшую долю в сумме НДС, уплачиваемой по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ, занимали платежи организаций следующих отраслей:

В 2014 г.:

1) обрабатывающие производства – 472,6 млрд. руб. или 20,5% суммы НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ;

2) операции с недвижимым имуществом – 376,2 млрд. руб. или 16,4% суммы НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ;

3) производство и распределение электроэнергии, газа и воды – 299,9 млрд. руб. или 13,0% суммы НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ.

В 2015 г.:

1) обрабатывающие производства – 509,7 млрд. руб. или 19,7% суммы НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ;

2) операции с недвижимым имуществом – 471,4 млрд. руб. или 18,2% суммы НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ;

3) оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств и бытовых изделий – 383,9 млрд. руб. или 14,8% суммы НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ.

В 2016 г.:

1) обрабатывающие производства – 578,6 млрд. руб. или 20,6% суммы НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ;

2) операции с недвижимым имуществом – 527,4 млрд. руб. или 18,8% суммы НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ;

3) оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств и бытовых изделий – 411,0 млрд. руб. или 14,6% суммы НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ.

Такое изменение структуры поступления НДС в бюджетную систему РФ по видам экономической деятельности в исследуемом периоде объясняется анализом показателей его динамики, представленными в табл. 2.6, который показал, что сумма НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ, изменилась в 2016 г. по сравнению с 2014 г. в вышеуказанных отраслях следующим образом: оптовая и розничная торговля – увеличилась на 47,1%; операции с недвижимым имуществом – увеличилась на 40,2%; обрабатывающие производства – увеличилась в 22,4%; строительство – увеличилась на 54,5%; добыча полезных ископаемых – снизилась на 21,2%.

В целом положительной тенденцией можно назвать рост в течение исследуемого периода добавленной стоимости в отраслях и обрабатывающих производствах, в строительстве, а также в оптовой и розничной торговле, что свидетельствует о перераспределении добавленной стоимости между отраслями экономики, а также об увеличении сумм НДС, зависящего от результатов экономической деятельности российских предприятий ориентированных на реальный сектор экономики.

2.2. Проблемы и направления совершенствования администрирования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации

Как показал анализ, налог на добавленную стоимость обеспечивает наибольшую часть налоговых поступлений в федеральный бюджет РФ, поэтому необходимо продолжить работу по его совершенствованию с тем, чтобы НДС не являлся слишком обременительным для налогоплательщиков с точки зрения администрирования. Можно выделить следующие основные проблемы, которыми вызвана необходимость совершенствования администрирования НДС [24]:

1) непрозрачность схемы начисления и уплаты НДС, что приводит к созданию фирм-однодневок, использованию «серых схем», неуплате сумм налога в бюджет;

2) необходимость создания модели, позволяющей эффективно прогнозировать процесс взимания и возмещения НДС;

3) отсутствие достоверной статистики для установления адекватного налогового задания по НДС;

4) сумма НДС, подлежащая возмещению из бюджета налогоплательщику, по сути, зависит от добросовестности его поставщика;

5) высокая затратность администрирования НДС, как для предпринимателей, так и для государства.

Кроме того, современные проблемы администрирования НДС лежат не только в плоскости законодательства о налогах и сборах, а в сфере методов налогового администрирования, порядка регистрации лиц в качестве налогоплательщика НДС и налогового контроля. Поэтому к числу наиболее значимых перспективных направлений совершенствования администрирования НДС можно отнести следующие.

1. Упорядочение возмещения НДС из бюджета при применении нулевой налоговой ставки.

Возмещение НДС при превышении сумм налоговых вычетов над суммами начисленного НДС является ключевым для обеспечения эффективности функционирования НДС. Без эффективно функционирующей системы возмещения НДС, основанного на классической зачетной схеме исчисления и уплаты, налог создает значительные искажения для отдельных групп налогоплательщиков, которые влекут за собой существенные издержки, связанные с исполнением законодательства о налогах и сборах.

Невозможность получения налогоплательщиками, возмещения из бюджета сумм превышения уплаченного НДС над начисленным, приводит к значительной потере ресурсов налогоплательщиков, что, в свою очередь, создает стимулы к оптимизации затрат с точки зрения уплачиваемого поставщикам налога, а также подрывает конкурентоспособность ориентированных на экспорт секторов экономики. В то же время возмещение значительных сумм НДС из бюджета создает возможности для злоупотреблений как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны налоговых органов [46].

В целях дальнейшего совершенствования процедур возмещения НДС из бюджета при применении нулевой налоговой ставки в настоящее время в профессиональных кругах обсуждается вопрос о составе перечня документов, подтверждающих право на применение нулевой ставки, имея в виду, что право на применение нулевой ставки налогоплательщику дает факт потребления товаров за пределами России, то есть для подтверждения применения нулевой ставки необходимо прежде всего подтвердить факт вывоза товара за пределы таможенной территории России в режиме экспорта, что означает сокращение соответствующего перечня документов.

2. Введение системы регистрации лиц в качестве налогоплательщиков НДС.

Суть регистрации лиц в качестве налогоплательщиков НДС состоит в том, что организации и предприниматели не будут по умолчанию признаваться налогоплательщиками НДС с момента государственной регистрации. Возможно создание отдельной системы регистрации лиц в качестве плательщиков НДС, в рамках которой лицам будут присваиваться отдельные идентификационные номера налогоплательщиков НДС, в обязательном порядке указываемые на счете-фактуре.

В то же время видится необходимым, чтобы регистрация в качестве плательщиков НДС была обязательной для организаций и предпринимателей, выручка от реализации которых превышает некоторую установленную величину. Представляется, что такая величина может быть установлена в пределах применяющихся критериев освобождения от обязанностей налогоплательщика НДС, а также критериев выручки от реализации, дающих право на применение упрощенной системы налогообложения.

Введение специальной регистрации лиц в качестве налогоплательщиков НДС позволит предотвратить возникновение случаев, имеющих место в настоящее время, при которых в случае выявления в результате налоговой проверки факта предъявления покупателю лицом, не являющимся налогоплательщиком (освобожденным от налогообложения), НДС при реализации товаров (работ, услуг) налоговые органы отказывают покупателю в праве на применение соответствующего налогового вычета.

3. Внедрение современных автоматизированных методов налогового контроля НДС. В рамках данной задачи необходимо обеспечить налоговые органы информацией о пересечении границы товарами, вывозимыми в режиме экспорта, а также обеспечить более оперативный и эффективный обмен информационными потоками с финансово-кредитными учреждениями. Заметим также, что введение в действие подобной автоматизированной системы позволит значительно снизить нагрузку на налогоплательщиков с точки зрения представляемых документов, обосновывающих право на

применение нулевой налоговой ставки. Отметим, что в рамках указанных направлений, широко обсуждаемым вопросом является Доклад Минфина России «О совершенствовании администрирования налога на добавленную стоимость», в котором предлагается специальная регистрация плательщиков НДС и введение системы «НДС-платеж» [46].

В рамках специальной регистрации плательщиков НДС предусматриваются особые требования к порядку представления информации и составу документов. По нашему мнению, такие требования приведут к дополнительному усложнению администрирования налогов как налоговыми органами, так и налогоплательщиками. Процесс администрирования налогов, в том числе и НДС, должен производиться с учетом презумпции добросовестности налогоплательщика.

Что касается введения системы «НДС-платеж», то, как следует из Доклада, предполагается установление сплошного налогового контроля за перечислением сумм налога организациями. Очевидно, что подобная тотальная система контроля фактически будет означать перекладывание функций государственного налогового контроля на банки, осуществляющие операции по счетам организаций. Это, в частности, потребует возложения на банки дополнительных обязанностей по представлению сведений налоговым органам в сжатые сроки. Такие требования обусловят необходимость создания унифицированных электронных систем обмена информацией между банками и государственными органами, что потребует дополнительных затрат как банков, так и налоговых органов. В свою очередь, банковские издержки по вводимым электронным системам обмена данными будут частично переложены на налогоплательщиков.

В этой связи введение системы «НДС-платеж» представляется нецелесообразным, поскольку предполагает перекладывание функций и издержек по налоговому контролю на банки и, как следствие, на самих налогоплательщиков.

Таким образом, по нашему мнению, основное внимание в среднесрочной перспективе должно быть уделено мерам по совершенствованию налогового администрирования НДС, направленным, с одной стороны, на пресечение практики уклонения от налогообложения путем использования имеющихся недоработок в законодательстве о налогах и сборах, а с другой - на безусловное обеспечение законных прав налогоплательщиков, повышение их защищенности от неправомерных требований налоговых органов, а также создание для налогоплательщиков максимально комфортных условий для уплаты НДС.

Действующее налоговое законодательство предоставляет налогоплательщикам возможности для законной оптимизации суммы налога путем предоставления возможности возмещения НДС.

Так, например, в 2015 г. сумма возмещения составила 951 млрд руб., при этом возврат идет на счета налогоплательщиков «живыми» деньгами, хотя в мировой практике широко используется метод взаимозачетов. Если в 2010 г. на расчетные счета налогоплательщиков поступило 88% от суммы налога, то в 2015 г. - 93,7%.

Серьезную обеспокоенность вызывает высокий удельный вес налоговых вычетов в начислениях НДС на товары, реализуемые на территории РФ, который в 2015 г. составил 94%, тогда как в 2010 гг. составлял 93%.

При сохранении такой тенденции в рамках действующего налогового законодательства могут возникнуть обстоятельства, при которых сумма налога, начисленная к уплате в бюджет, и суммы налога, принятые к вычету, окажутся равными, что противоречит смыслу и сути налогообложения.

Практически ежегодно в действующую Главу 21 НК РФ вносятся поправки и уточнения, направленные на совершенствование администрирования НДС, но говорить о том, что все проблемы решены, пока рано.

С 2015 г. существенно изменилась система администрирования НДС. Введен электронный обмен счетами-фактурами. При этом налогоплательщики

должны представлять книги покупок и продаж в цифровом виде в составе декларации, что позволит объединить в единой базе данных о всех покупках и продажах около 15 млрд. документов.

Предполагается, что измененная система контроля сделает прозрачным движение НДС по цепочке от производителя до конечного покупателя и тем самым искоренит схемы с использованием фирм-«однодневок».

Для плательщиков НДС появилась дополнительная проблема усиления контроля над достоверностью и сроками передачи в налоговую инспекцию необходимых сведений, обеспечения своевременного реагирования на запросы контролирующих организаций. Несомненно увеличивается состав рисков по НДС, потому что налоговые инспекторы получают оперативный доступ к информации по сделкам налогоплательщика со всеми контрагентами.

Основу нового механизма администрирования НДС составляют следующие элементы:

- программный продукт АСК НДС-2;
- единое электронное хранилище данных;
- межрегиональные инспекции по камеральному контролю, подчиняющиеся непосредственно ФНС России, в функции которых входит выявление противоречий в декларациях по НДС.

Информацию представляют сами налогоплательщики в виде данных книги покупок и книги продаж и журнала учета счетов-фактур в составе налоговой декларации, после чего налоговые инспекторы будут выявлять проблемные вычеты в том случае, если налогоплательщик не подаст декларацию по НДС, или не отразит в ней выданный счет-фактуру, или не заплатит налог в бюджет.

Благодаря новой концепции налогового администрирования НДС меняется механизм проведения камеральных и выездных налоговых проверок.

С начала 2015 г. расширились полномочия налоговых инспекторов в части получения дополнительной информации при камеральной налоговой

проверке. Так, если они выявили противоречия между сведениями в декларациях, сданных налогоплательщиком и его поставщиком, или в заявлении на получение налогового вычета, то вправе потребовать у налогоплательщика не только пояснения, что входило в компетенцию налоговых инспекторов раньше, но и счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к данным операциям. Кроме того, у налоговых инспекторов появилось право осмотра помещения, территории, документов, предметов, территории лица, в отношении которого проводится проверка.

Важно и то, что налогоплательщику будет сложно увеличить срок представления запрашиваемых документов, потому что запросы направляются по телекоммуникационным каналам связи.

Как было сказано выше, основу нового механизма администрирования НДС составляют следующие элементы: программный продукт АСК НДС-2; единое электронное хранилище данных; межрегиональные инспекции по камеральному контролю, подчиняющиеся непосредственно ФНС России, в функции которых входит выявление противоречий в декларациях по НДС. Налоговые органы получают оперативный доступ к информации по сделкам налогоплательщика со всеми контрагентами.

Несмотря на то что финансовые и налоговые органы в последние годы провели большую работу по совершенствованию администрирования НДС, остается много глобальных и точечных проблем, требующих корректировки законодательства по налогам и сборам.

Поскольку НДС - один из видов таможенных платежей, являющихся обязательными при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, важность имеют и вопросы, связанные с администрированием этого налога таможенными органами. В последние годы наблюдается рост объема НДС, взимаемого при ввозе товаров в РФ.

Одним из самых проблематичных и сложных вопросов, возникающих в процессе налогового администрирования НДС таможенными органами,

является предоставление налоговых льгот, по замыслу являющихся инструментом стимулирования развития национальной экономики.

С целью повышения эффективности применения налоговых преференций представляется рациональным актуализировать Перечень технологического оборудования (в том числе комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в РФ, ввоз которого на территорию страны не подлежит обложению НДС, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 30.04.2009 N 372, а также ускорить принятие постановления Правительства РФ об утверждении перечней медицинских товаров, освобождаемых от уплаты НДС.

Существенной проблемой остается разработка механизма администрирования НДС в отношении телекоммуникационных услуг, услуг, оказываемых в электронной форме и услуг теле- и радиовещания, то есть, по существу, «цифровых» услуг. Причина кроется в том, что согласно нормам НК РФ трансграничные поставки «цифровых» услуг не облагаются НДС на территории РФ: место реализации таких услуг определяется по месту нахождения поставщика этих услуг, то есть если поставщиком является иностранная компания, то услуги считаются произведенными вне территории РФ. Такая ситуация приводит к выпадению из сферы налогообложения телекоммуникационных услуг поставщиками из зарубежных стран покупателям из Российской Федерации, а многие участники такого бизнеса являются крупными транснациональными компаниями, генерирующими значительные объемы выручки от реализации своих услуг на российском рынке (GOOGLE, APPLE, MICROSOFT).

Для повышения эффективности налогового администрирования, на наш взгляд, целесообразно:

- расширение количества организаций, которые могут получить ускоренное возмещение из бюджета без представления банковской гарантии (за

счет уменьшения суммы налогов уплаченных в бюджет), что должно привести к существенной экономии средств налогоплательщиков;

- упрощение порядка применения вычетов экспортерам (не дожидаясь сбора пакета подтверждающих документов), что существенно упростит правила ведения учета и ускорит получение возмещения НДС из бюджета;

- упрощение порядка подтверждения права на применение ставки 0 процентов при отправке экспортируемых товаров в почтовых отправлениях;

- смягчение требований к контракту, который подтверждает право на применение ставки 0 процентов;

- дальнейшее повышение эффективности электронного документооборота (между налогоплательщиками и налоговыми органами), в том числе в сфере обращения счетов-фактур;

- введение правил применения НДС в сфере электронной торговли услугами, что должно повысить конкурентоспособность российских интернет-компаний.

В целом можно сделать вывод о том, что налоговое администрирование перестает быть сугубо национальным вопросом, поскольку национальная налоговая база все теснее связана с налоговой базой других стран. В связи с этим необходимо широкое взаимодействие с налоговыми органами различных стран, в том числе по вопросам обмена информацией и проведения совместных проверок в отношении НДС, а также в части выработки единой налоговой политики по НДС - нейтральной по отношению к международной торговле.

2.3. Пути совершенствования механизма взимания налога на добавленную стоимость в Российской Федерации

В рамках проводимой налоговой реформы НДС совершенствование механизма его взимания проводилось по следующим направлениям:

- приближение основных понятий и структуры законодательства о налоге на добавленную стоимость к международным требованиям (введение понятий места реализации товаров и услуг, нулевой ставки, прочих стандартных для НДС технических понятий);

- введение режима освобождения от обязанностей налогоплательщика НДС;

- переход к взиманию НДС на основании метода начислений, когда как момент возникновения налоговых обязательств, так и момент возникновения права на налоговый вычет определяется как наиболее ранний из трех моментов - получение (выставление) счета-фактуры, получение (осуществление) оплаты, отгрузка (получение) товара;

- переход к единым территориальным правилам при взимании НДС - предлагалось перейти на взимание данного налога по ставкам страны назначения товаров вне зависимости от страны внешнеторгового партнера (до реформы НДС во внешней торговле со странами СНГ взимался по ставкам страны происхождения товаров);

- переход к заявительному порядку возмещения НДС и единой налоговой декларации операциям, облагаемым по ставке 0%, и прочим операциям.

Указанные нововведения были реализованы на протяжении периода проведения налоговой реформы.

Вместе с тем, произошедшие изменения до сих пор не получили однозначной оценки со стороны налогоплательщиков.

Так, нельзя отрицать ряд позитивных последствий от введения новой системы возмещения НДС:

- сумму НДС для уплаты в бюджет можно будет уменьшить на сумму по экспортным операциям. При этом наибольшую выгоду получают те компании, которые проводят экспортные операции и работают на внутреннем рынке;

- добросовестные экспортеры от нового порядка возмещения НДС только выиграют: те, кто давно работает с западными партнерами, в состоянии собрать все документы, необходимые для возмещения, следовательно, представители налоговых органов должны будут признать их право на применение нулевой ставки и возместить НДС.

Вместе с тем, несмотря на то, что в последнее время принимались определенные государственные меры по совершенствованию НДС, еще остаются и нерешенные проблемы в сфере исчисления, взимания и возмещения НДС.

В настоящее время в исследовании вопросов совершенствования механизма взимания НДС заслуживают внимания, по нашему мнению, следующие, наиболее важные из них направления:

- 1) о совершенствовании порядка подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов
- 2) о снижении основной ставки налога на добавленную стоимость с нынешних 18 до 15%;
- 3) об отмене НДС и замене его на региональный налог с продаж (НсП).

Рассмотрим их более подробно.

Статьей 165 НК РФ установлен порядок подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов, в том числе данной статьей предусмотрен перечень документов, которые налогоплательщик должен представить для подтверждения ставки 0 процентов.

Данный перечень необходимо оптимизировать по мере осуществления мероприятий по реализации Концепции создания системы контроля вывоза

товаров с таможенной территории Российской Федерации и контроля правомерности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, одобренной распоряжением Правительства Российской Федерации от 07.03.2008 №288-р, и создания указанной системы.

В целях разрешения существующего на сегодняшний день спорного вопроса следует решить вопрос о возможности оформления счетов-фактур с отрицательными показателями (кредит-счетов) с целью урегулирования порядка применения налоговых вычетов.

Кроме того, представляется необходимым предложить следующее:

1. В сочетании с нововведениями в отношении уведомительного применения нулевой ставки налога необходимо внести изменения в перечень документов, подтверждающих правомерность ее применения при экспорте.

Представляется, что для этих целей необходим лишь один документ - таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта. Наличие остальных документов является лишь дополнительным подтверждением вывоза товара. При этом указанные документы никак не способствуют повышению качества налогового контроля, но их неправильное оформление, как правило, является основанием для отказа налоговыми органами в признании правомерности применения нулевой налоговой ставки. Таким образом, наряду с переходом к уведомительному порядку подтверждения права на применение нулевой ставки целесообразно сократить перечень документов, предусмотренных законодательством для подтверждения применения нулевой ставки, до одной лишь таможенной декларации с отметкой о вывозе товара в режиме экспорта.

2. НДС за купленные материалы не подлежит возмещению даже при наличии правильно оформленных счетов-фактур, если первичные документы отсутствуют или оформлены с ошибками. Такой формальный подход надо

изменить, оставив для подтверждения права на возмещение НДС за купленные материалы только счета-фактуры.

Кроме того, необходимо рассмотреть предложения по реформированию действующей системы взимания НДС, разработанные Общероссийской общественной организацией «Деловая Россия» [46].

Основной их смысл заключается в отказе от системы входящего НДС и переходе к взиманию налога по прямому варианту - только с той добавленной стоимости, которая была создана самим предприятием. В этом случае при внутренних торговых операциях отпадут как необходимость возмещать налог из бюджета, так и незаконные требования по возврату уплаченного НДС.

Заметим, что в случае, если промышленное предприятие произвело, но не реализовало собственную продукцию, то согласно предлагаемой методике определения налоговой базы (созданная добавленная стоимость) оно должно будет заплатить налог (при этом неясна его правовая природа) с величины всей добавленной стоимости. То есть налоговой базой будет признаваться вся произведенная продукция вне зависимости от факта ее реализации.

Однако, предложенный вариант реформирования НДС вряд ли позволит решить проблему уклонения от уплаты налога. Подобный способ уплаты будет стимулировать налогоплательщиков искусственно завышать свои расходы, что позволит экономить как на НДС, так и на налоге на прибыль.

Кроме того, более активным может стать использование малых предприятий в середине цепочки посредников. Организации, которые освобождены от уплаты НДС, смогут выступать своего рода лазейками для уклонения от уплаты налога более крупными компаниями.

В рассматриваемых предложениях не раскрывается методика исчисления НДС по прямому методу, нет перечня документов, которыми следует подтверждать основания для уплаты налога (в настоящее время таким документом является счет-фактура) и т.д.

Все это позволяет сделать вывод, что предложения по переходу на новый метод исчисления и взимания НДС требуют дополнительной серьезной проработки и обоснований.

В рамках второго исследуемого направления интересным представляется то, что, по заявлению главы Министерства финансов РФ, снижение налоговой ставки НДС до 15% будет сопровождаться не только отменой льготной ставки и вообще всех льгот по данному налогу, но и «адекватным» увеличением налога на добычу полезных ископаемых [48].

Так как НДС можно отнести к группе прямых налогов, то это, в свою очередь, означает, что выбор направления снижения налоговой ставки НДС с нынешних 18 до 15% в ходе реформирования системы косвенного налогообложения позволит снизить бремя косвенных налогов и увеличить, как предлагается, нагрузку по прямым налогам. Это может способствовать экономическому росту в России, характерному для развитых стран, поскольку преобладание косвенных налогов, как правило, свойственно развивающимся государствам.

В отношении третьего направления совершенствования взимания НДС, а именно в части отмены НДС и замены его на региональный налог с продаж, стоит задуматься о том, не будет ли это очередным шагом к смещению акцентов налоговой нагрузки посредством косвенных налогов.

С теоретической точки зрения одноступенчатый налог с продаж и НДС имеют одинаковую налоговую базу и должны приносить одинаковый доход. Однако практика выявила существенные различия между ними в административных издержках, расходах налогоплательщиков и возможностях уклонения от их уплаты. Уклонение от уплаты характерно и для НДС, и для налога с продаж, но на ситуацию, безусловно, влияют общая налоговая дисциплина в стране и способность налоговых органов к эффективному администрированию.

При определенных условиях возникают различия между этими налогами:

1. Риск неуплаты налога с продаж концентрируется на одной стадии производственно-коммерческой цепочки, и вся сумма налога может быть полностью потеряна, поскольку розничные продажи являются слабым звеном производственной цепи - многие продажи не требуют счетов, и единственным подтверждением могут быть кассовые чеки; распространена продажа за наличный расчет. НДС собирается на разных стадиях производственно-коммерческой цепочки, и риск потерь существует только на той стадии, на которой происходит уклонение от уплаты налога.

2. НДС предоставляет возможности уклонения от уплаты, которых нет при других налогах. Наиболее распространенной схемой в России стало использование фирм-однодневок.

3. Потери от уклонения от уплаты налога с продаж на импортируемые товары выше, так как НДС взимается непосредственно при таможенном оформлении товара, а налог с продаж поступает в бюджет после первой продажи внутри страны.

4. С точки зрения фискальной функции налоговой системы преимуществом НДС является то, что бремя доказывания права на возмещение уплаченного НДС лежит на налогоплательщике, а доказывание факта занижения налога с продаж входит в обязанности налоговых органов.

5. Практика показывает, что при довольно низких ставках (ниже 5 - 10%) налог с продаж работает хорошо, а при более высоких ставках становится уязвимым. Во всяком случае, в подавляющем большинстве стран налог с продаж ниже или равен 10%, а НДС, как правило, выше 10%.

Таким образом, применение НДС имеет ряд преимуществ:

1. Концепция налогообложения добавленной стоимости предполагает, что, несмотря на занижение объемов продаж в розничной торговле, значительная доля сбора налога уже имела место в предыдущих звеньях цепочки. Таким образом, доход обеспечивается за счет сбора налога вдоль всей производственно-коммерческой цепочки. Это важно для России ввиду

существующих высоких уровней уклонения от уплаты налогов, особенно в розничной торговле.

2. НДС в целом - более эффективный налог, чем налог с продаж, поскольку: этим налогом облагаются как товары, так и услуги, что снижает уровень искажений; НДС не искажает потребительский выбор, поскольку имеет более широкую базу налогообложения; НДС нейтрален по отношению к выбору между потреблением и инвестированием.

3. При нормальном функционировании системы возмещения НДС экспортерам налог не становится частью экспортных издержек, т.е. не подрывает конкурентоспособность экспортных товаров.

4. НДС на импорт взимается относительно легко, хотя возможны случаи уклонения от уплаты налога в отдельных звеньях цепочки поставок. НДС на импорт обеспечивает взимание налога непосредственно при ввозе в страну и позволяет собрать значительные доходы с импорта, не создавая протекционизма.

5. В России НДС является крупнейшим по объему доходов налогом, за счет которого обеспечивается четверть доходов консолидированного бюджета (без учета ЕСН).

6. Взимание НДС по методу начислений с использованием счетов-фактур легче администрируется. Система счетов-фактур обеспечивает базу для аудита. С точки зрения частной выгоды организаций налицо реальный стимул для покупателя товаров и услуг требовать счет-фактуру с целью обеспечения подтверждения сумм налога, подлежащих вычету.

Среди основных доводов в пользу отмены НДС и замены его на налог с продаж можно выделить следующие:

1. С отменой НДС будут радикально решены проблемы, связанные с ведением счетов-фактур.

2. Устранение чрезвычайно распространенных схем уклонения от уплаты НДС и необоснованного получения возмещения из бюджета (в частности, лжеэкспорта).

3. Издержки, связанные с администрированием налога с продаж, при прочих равных условиях могут быть ниже, поскольку налоговые органы будут концентрировать усилия на одном секторе экономики.

4. В случае если налогоплательщик освобождается от уплаты НДС в середине производственно-коммерческой цепочки, возможен каскадный эффект, свойственный оборотным налогам, т.е. многократное обложение одной налоговой базы, в том числе по налогам, уже начисленным на предыдущих стадиях. Следует, однако, отметить, что и налог с продаж при определенных условиях может порождать каскадный эффект.

5. При замене НДС на налог с продаж произойдет снижение издержек бизнеса, за исключением торгового сектора, по уплате НДС. В развитых странах средние технические и административные издержки налогоплательщиков, связанные с обеспечением уплаты НДС, оцениваются в размере 500 долл. США на зарегистрированное лицо в год.

Основным положительным моментом такой замены является то, что проблемы НДС в основном связаны с механизмами его возмещения, в то время как при введении налога с продаж вместо НДС такие проблемы могут быть сняты [53].

Однако при всех издержках, связанных с взиманием НДС, следует признать, что в России этот налог еще не исчерпал свой потенциал. Наряду с преимуществами НДС, отмеченными выше, можно выделить следующее:

- введение налога с продаж может сместить налоговое бремя в сторону покупателей товаров, работ и услуг, т.е. переместить его на физических лиц, средний уровень доходов которых в России является весьма низким;

- как показывает международная практика, в мире процесс имеет обратный характер, т.е. осуществляется переход от налога с продаж к НДС.

Поэтому по нашему мнению замена НДС налогом с продаж в современных условиях представляется довольно спорным и малоэффективным направлением.

Особо следует отметить, что в направлении совершенствования механизма взимания НДС в Российской Федерации возможно использование опыта зарубежных стран, но главное - с учетом специфики экономического развития России. В большинстве стран Европы НДС служит гибким и стабильным источником наполнения государственных бюджетов. Поступления НДС составляют в среднем примерно 0,4 % ВВП на один процент ставки НДС. Изменение ставки немедленно приводит к изменению дохода бюджета.

Регулировать воздействие НДС на налогоплательщиков в мировой практике принято за счет введения освобождений от его уплаты, либо обложения по нулевой или по пониженной ставке товаров, потребляемых в основном бедными слоями населения, либо за счет применения повышенной ставки для предметов роскоши, потребляемых богатыми.

Этот принцип лежит в основе применения систем нескольких ставок обложения налогом на добавленную стоимость, дифференцированных в зависимости от видов облагаемых товаров и услуг. Количество ставок НДС в разных странах различное. В большинстве стран действуют три дифференцированные ставки: две ненулевых – базовая и пониженная, а также нулевая ставка НДС.

Размеры ставок НДС в зарубежных странах, показаны в Приложении 13.

Ряд товаров и услуг освобождаются от НДС. В то же время в некоторых странах существует единая ненулевая ставка НДС.

Обложение НДС по повышенной ставке предметов роскоши было типичным для многих стран ЕС до того, пока оно повсеместно не было отменено в 1992 году. По заключениям западных экспертов, опыт стран ЕС свидетельствует не в пользу увеличения количества ставок НДС, а также освобождения от НДС определенных категорий товаров и услуг.

Исследователи приходят к заключению, что освобождение от НДС, мало что дает, в плане сокращения различий в доходах отдельных слоев общества. Проведенный анализ показывает, что хотя малообеспеченные категории населения затрачивают на приобретение продуктов питания относительно большую часть своих доходов, в абсолютных единицах богатые тратят значительно больше. Поэтому от освобождения от НДС продуктов питания выигрывают, прежде всего, обеспеченные люди, что, естественно, не способствует облегчению жизни малоимущих. Подтверждающие этот вывод исследования были недавно проведены в Швеции (одной из самых богатых стран Европы) и в Ирландии (традиционно считавшейся наименее богатой).

Однако более любопытным оказался результат, согласно которому любое изменение ставок НДС по товарам первой необходимости оказывало неожиданно слабое воздействие на структуру потребления налогоплательщика. Объясняют это сближением структур потребления товаров первой необходимости слоями населения, имеющими различные уровни доходов. Но в таком случае получается, что применение ставок налогообложения, дифференцированных по различным товарам, на самом деле слабо способствует выравниванию уровня жизни различных слоев населения.

Таким образом, выделение определенных категорий продовольствия в группу облагаемых не по базовой ставке не влечет за собой перераспределения налоговой нагрузки, однако одновременно усложняет администрирование налога и, следовательно, снижает его собираемость.

Системы дифференцированных ставок НДС создают еще одну проблему – проблему контроля правильности классификации товаров по категориям ставок обложения.

Наиболее спорная ситуация с точки зрения равномерности распределения налоговой нагрузки, по мнению зарубежных аналитиков, возникает в случае применения налогообложения по нулевой ставке.

Во-первых, нулевая ставка НДС (если, естественно, речь идет не об экспорте, где применение нулевой ставки обязательно) устраняет основное преимущество НДС - обложение всех посредников по всей цепочке движения товара (от момента производства до точки конечного потребления).

Во-вторых, обложение по нулевой ставке всегда является источником применения налогоплательщиками различных схем ухода от налогообложения.

В-третьих, налоговое ведомство включается в дорогостоящую работу по сбору и последующему возмещению НДС.

Опыт применения систем дифференцированных ставок в различных странах показывает, что в большинстве из них эти системы, будучи один раз установленными, затем остаются без изменений. Тем не менее, западные эксперты рекомендуют внести изменения в системы НДС: ввести под налогообложение все ранее освобожденные от НДС товары и услуги, оставив в этой категории только социально значимые (здравоохранение, просвещение, социальную помощь) либо сопряженные с неоправданно сложным налоговым администрированием (финансовые услуги, страхование, жилищное строительство).

Товары и услуги, в настоящее время освобожденные от НДС, предлагается перевести в категорию облагаемых по базовой или пониженной ставке. Одновременно рекомендуется все продукты питания, а также безалкогольные напитки облагать налогом по единой ставке, базовой или пониженной. Услуги в ресторанах и гостиницах облагать налогом по той же ставке, что и продукты питания.

Такой подход позволит исключить необходимость дифференциации налогового учета по различным видам потребления услуг, скажем, обедов в ресторане или выездных обедов с доставкой на дом или в офис, отдельно учитывать оплату питания и проживания и т.д. Все виды энергоснабжения независимо от категории потребителя предлагается облагать налогом по единой ставке. А для корректировки налоговой нагрузки использовать акцизы.

Анализ налоговой политики промышленно развитых стран свидетельствует, что одной из главных закономерностей на современном этапе является изменение ставок по таким налогам, как налог на прибыль, НДС, подоходный налог.

НДС является наиболее весомым налогом, который присущ практически всем развитым мировым налоговым системам, поэтому на изменение его механизма взимания, направлена налоговая политика многих государств. Как можно увидеть из Приложения 8, в котором показаны действия по изменению НДС в промышленно развитых странах в посткризисный период, регулирование ставок налога на добавленную стоимость является одним из экономических методов управления и обеспечения взаимосвязи общегосударственных интересов с коммерческими интересами предпринимателей, предприятий независимо от ведомственной подчиненности, форм собственности и организационно-правовой формы предприятия.

Таким образом, на наш взгляд, планируемое снижение ставки налога на добавленную стоимость - это первый шаг его совершенствования, последующими шагами должны стать: усиление собираемости НДС (повлияет на повышение эффективности налоговой системы в целом); упрощение налогового администрирования (этот процесс уже начат), и в результате - сокращение масштабов уклонения от уплаты налогов.

Как видно из вышеизложенного, в системе налогообложения НДС в зарубежных странах в России и существуют значительные различия и особенности, которые могут быть использованы в целях совершенствования механизма взимания НДС в Российской Федерации.

2.4. Экономический подход к определению реальной ставки налога на добавленную стоимость при реализации товаров, работ и услуг в Российской Федерации

В настоящее время проблемы совершенствования налога на добавленную стоимость, являются чрезвычайно актуальными для России.

История взимания НДС породила множество вопросов: насколько точно зачетный метод расчета НДС позволяет рассчитать налог именно на добавленную стоимость на каждом этапе производства и реализации, какова реальная ставка НДС для налогоплательщиков, насколько эффективно выполняют свою роль льготная ставка НДС, а также различные «освобождения» от уплаты НДС [37].

Таким образом, на наш взгляд, под реальной налоговой ставкой по налогу на добавленную стоимость для налогоплательщика выступает соотношение налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет, и величины созданной им добавленной стоимости. В самом общем понимании добавленная стоимость представляет собой разницу между стоимостью реализованной продукции и стоимостью приобретенных материальных ресурсов для производства и реализации.

Исходя из основ экономической теории добавленная стоимость (AV) определяется по следующей формуле:

$$AV = O - I, \quad (2.1)$$

где O - сумма реализации без НДС;

I - сумма материальных затрат для производства и реализации товаров (работ, услуг) без НДС.

В свою очередь, налог на добавленную стоимость (TAX) определяется по следующей формуле:

$$TAX = T \times AV = T \times (O - I), \quad (2.2)$$

где T - ставка налога на добавленную стоимость;

AV - добавленная стоимость;

O - сумма реализации без НДС;

I - сумма материальных затрат для производства и реализации товаров (работ, услуг) без НДС.

В налоговых системах большинства государств, где применяется налог на добавленную стоимость, по нему предусмотрено несколько налоговых ставок для разных категорий товаров (работ, услуг). В Российской Федерации также предусмотрены: основная налоговая ставка - 18% (T_1), льготная налоговая ставка - 10% (T_2) для отдельных видов, в основном продовольственных товаров, и нулевая ставка - 0% (T_3) (экспорт, медицинские товары (работы, услуги)). А также имеются налогоплательщики на специальных налоговых режимах, освобожденные от уплаты налога на добавленную стоимость в бюджет.

Следовательно, в случае если налогоплательщик реализует товары (работы, услуги) облагаемые по разным налоговым ставкам по НДС, то данный налог будет рассчитываться по следующим формулам (далее рассмотрим случай с двумя ставками налога):

$$TAX = T_1 \times AV_1 + T_2 \times AV_2; \quad (3)$$

$$TAX = T_1 \times (O_1 - I_1) + T_2 \times (O_2 - I_2);$$

$$TAX = T_1 \times O_1 + T_2 \times O_2 - (T_1 \times I_1 + T_2 \times I_2), \quad (2.3)$$

где AV_1 , AV_2 - добавленная стоимость от реализации товаров (работ, услуг) по соответствующим налоговым ставкам T_1 и T_2 ;

O_1 , O_2 - соответственно сумма реализации товаров (работ, услуг) по ставкам T_1 и T_2 ,

I_1 , I_2 - соответственно стоимость материальных затрат на производство и реализацию товаров (работ, услуг) по ставкам T_1 и T_2 .

Однако, как упоминалось выше, в соответствии с действующим российским законодательством добавленная стоимость за отчетный период в точном соответствии с рассмотренным выше порядком не определяется, а сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, рассчитывается путем умножения

всего оборота по реализации товаров, работ и услуг (сумма реализации) за отчетный период на ставку НДС и вычета суммы НДС, уплаченного по приобретенным товарам, работам, услугам за отчетный период, - так называемого входного НДС (TAX_{input}), который определяется по следующей формуле:

$$TAX_{input} = T \times I. \quad (2.4)$$

Таким образом, сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, рассчитывается по следующей формуле:

$$TAX = T \times O - TAX_{input}. \quad (2.5)$$

Кроме того, сумма НДС, подлежащая вычету, - TAX_{input} уменьшает сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, наряду с иными вычетами по НДС, в т.ч. по капитальным вложениям, экспорту и т.д.

Если осуществляется реализация товаров, работ, услуг, облагаемых разными налоговыми ставками НДС, то сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяется по следующей формуле:

$$TAX = T_1 \times O_1 + T_2 \times O_2 - TAX_{input}. \quad (2.6)$$

В данном случае сумма НДС, подлежащая вычету, определяется по формуле:

$$TAX_{input} = T_1 \times I_{1ex} + T_2 \times I_{2ex}, \quad (2.7)$$

где I_{1ex} и I_{2ex} - сумма приобретенных материальных затрат (ресурсов) с налоговыми ставками T_1 и T_2 соответственно за отчетный период.

Рассмотренная методика определения суммы НДС, подлежащего уплате в бюджет, очевидно, значительно упрощает расчет, делая его прозрачным и легко контролируемым. Вместе с тем необходимо отметить, что представленные формулы свидетельствуют о существовании значительных отклонений «расчетного» и «реального» налога на добавленную стоимость при определении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет. Данные отклонения возникают ввиду следующих обстоятельств:

- материальные ресурсы, приобретенные по одной налоговой ставке НДС, могут относиться к производству и реализации товаров (работ, услуг), облагаемых другой налоговой ставкой НДС;

- в производстве товаров, работ, услуг могут использоваться ресурсы, приобретенные в одном отчетном периоде, а реализация товаров осуществляется в другом периоде, хотя за значительный период хозяйственной деятельности цифры могут быть приблизительно равны и разница сглаживается;

- в случае когда поставщиком товаров (работ, услуг) является организация, применяющая специальный режим налогообложения или по иным обстоятельствам не являющаяся плательщиком НДС, то налог на добавленную стоимость фактически превращается в налог с оборота, определяемый по формуле:

$$ТАХ = Т \times О. \quad (2.8)$$

Таким образом, как уже было отмечено, порядок определения налога на добавленную стоимость, предусмотренный НК РФ (формулы 2.4-2.7), не совпадает с расчетом «реального» НДС по формулам 2.2-2.3. При этом, представляется, что данный вопрос требует более детального изучения, в особенности в следующих случаях:

- когда поставщиком товаров (работ, услуг) является организация, применяющая специальный режим налогообложения или не являющаяся плательщиком НДС, налог на добавленную стоимость превращается в налог с оборота;

- при реализации товаров (работ, услуг) по льготной налоговой ставке НДС разница становится существенной, вплоть до постоянного возмещения суммы налога на добавленную стоимость из бюджета.

Сумма «реального» НДС, рассчитанного по формуле 2.3, и сумма налога на добавленную стоимость, рассчитанная в соответствии с гл. 21 НК РФ по

формуле 2.5, могут совпадать, когда $(T_1 \times I_1 + T_2 \times I_2) = T_1 \times I_{1ex} + T_2 \times I_{2ex}$, что возможно в следующих обстоятельствах:

- ресурсы, использованные при производстве и реализации продукции, облагаемой по ставкам T_1 и T_2 , за отчетный период, в точности равны ресурсам, приобретаемым за отчетный период по ставкам T_1 и T_2 ;

- в производстве товаров, работ, услуг используются ресурсы, приобретенные по той же налоговой ставке, что и выпускаемая продукция, при этом все поставщики находятся на общем режиме налогообложения.

При этом, несмотря на то что сумма материальных затрат (ресурсов) для производства и реализации и сумма приобретаемых за отчетный период ресурсов, как правило, не совпадают, однако на большом отрезке времени они в среднем (примерно могут совпадать) выравниваются и метод, принятый в НК РФ, в большом отрезке времени дает достаточно верный результат.

Во всех остальных случаях могут иметь место расхождения, и весьма существенные.

В случае если поставщиком товара является лицо, не являющееся плательщиком НДС, то данный налог превращается в налог с оборота, определяемый по формуле:

$$TAX = T \times O. \quad (2.9)$$

Несмотря на определенные поправки, внесенные в НК РФ, в целом остаются нерешенными проблемы, возникающие при осуществлении операций между организациями, применяющими разные режимы налогообложения, в частности, когда одна сторона сделки находится на общем режиме налогообложения, а другая применяет либо упрощенную систему налогообложения, либо систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Что касается реальной ставки НДС для налогоплательщика $T_{eff} = TAX / AV = (T_1 - T_1 \times I_{1ex} - T_2 \times I_{2ex}) / (1 - I_{1ex} - I_{2ex})$, необходимо отметить, что

налоговые ставки по НДС в 10% и 18% совпадают с реальной ставкой для налогоплательщика только в том случае, если в производстве товаров, работ, услуг используются ресурсы, приобретенные по той же налоговой ставке, по которой реализуется выпускаемая продукция, и все поставщики находятся на общем режиме налогообложения.

Представляется целесообразным рассмотреть на следующем примере, насколько реальная налоговая ставка НДС для налогоплательщика отличается от расчетной согласно НК РФ.

В случае с сельскохозяйственным товаропроизводителем зерно облагается НДС по ставке 10%. Закупаемые ресурсы - семена также облагаются по налоговой ставке 10%, строительные материалы, запасные части, электроэнергия, газ, ГСМ, удобрения - по ставке 18%. Подставив величины данных налоговых ставок НДС в рассмотренные нами выше формулы, получим следующие результаты. НДС, подлежащий уплате в бюджет, составит:

$$TAX = 0,1 \times O_2 - 0,18 \times I_{1ex} - 0,1 \times I_2. \quad (9) \quad (2.9)$$

При этом добавленная стоимость составит:

$$AV = O_2 - (I_{1ex} + I_{2ex}). \quad (10) \quad (2.10)$$

Из представленных формул следует, что если стоимость закупаемых по ставке 18% ресурсов будет близка к примерно половине стоимости реализованного зерна, то сумма НДС к уплате, равно как и реальная налоговая ставка НДС, будет равняться нулю, при этом значение даже может быть отрицательным. Таким образом, действующий в соответствии с НК РФ метод расчета НДС в целом дает преимущества для льготников, фактически освобождая их от уплаты НДС в бюджет, что и имеет место в сельскохозяйственном производстве. Рассмотрим исследуемую нами проблему графически.

На рисунке 2.1. Приложения 15 проиллюстрирована сумма НДС для налогоплательщика, реализующего товары (работы, услуги) по налоговой ставке 10%, в зависимости от соотношения $\frac{I_{1ex}}{O_2}$.

Как следует из рисунка 2.1, если объем реализации принять за единицу, то сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, согласно методике, закрепленной НК РФ, составит:

$$TAX = 10\% \times 1 - 18\% \times I_{1ex} - 10\% \times I_{2ex}.$$

При этом добавленная стоимость составит:

$$AV = 1 - (I_{1ex} + I_{2ex}).$$

Из графика очевидно, что при значениях $\frac{I_{1ex}}{O_2} = 0,4 - 0,6$ сумма НДС становится примерно равной нулю.

На рисунке 2.2 Приложения 16 показана сумма НДС для налогоплательщика, реализующего товары по налоговой ставке 18%, в зависимости от соотношения $\frac{I_{2ex}}{O_1}$.

Из графика видно, что в диапазоне $\frac{I_{2ex}}{O_1} = 0,4 - 0,6$ картина не столь кардинальная.

Из графика, представленного на рисунке 2.2, видно, что сумма НДС для налогоплательщика, реализующего товары по налоговой ставке 18%, в зависимости от соотношения $\frac{I_{2ex}}{O_1}$ - в диапазоне от 0 до 1. Если O_1 взять за единицу, то НДС, подлежащий уплате в бюджет, составит:

$$TAX = 18\% \times 1 - 18\% \times I_{1ex} - 10\% \times I_{2ex}.$$

При этом добавленная стоимость составит:

$$AV = 1 - (I_{1ex} + I_{2ex}).$$

Из графика, представленного на рисунке 2.2, видно, что в диапазоне $\frac{I_{2ex}}{O_1} = 0,4 - 0,6$ даже при отсутствии добавленной стоимости сумма НДС имеется и при таком случае, как $O_1 = I_2$ (т.е. добавленная стоимость равна 0), налог на добавленную стоимость составляет 8% от суммы реализации.

Определим реальную налоговую ставку НДС в случае реализации продукции по налоговой ставке НДС 10%:

$$\begin{aligned} \text{Реальная ставка НДС } T &= \frac{TAX}{AV} = \frac{(10\% \times 1 - 18\% \times I_{1ex} - 10\% \times I_{2ex})}{(1 - (I_{1ex} + I_{2ex}))} = \\ &= \frac{10\% \times 1 - 10\% \times I_{1ex} - 10\% \times I_{2ex} - 8\% \times I_{1ex}}{(1 - (I_{1ex} + I_{2ex}))} = \frac{10\% \times (1 - (I_{1ex} + I_{2ex}))}{(1 - (I_{1ex} + I_{2ex}))} - \\ &- \frac{8\% \times I_{1ex}}{(1 - (I_{1ex} + I_{2ex}))} = 10\% - \frac{8\% \times I_{1ex}}{(1 - (I_{1ex} + I_{2ex}))} \end{aligned}$$

На рисунке 2.3 Приложения 17 представлен график движения реальной налоговой ставки НДС $T_{eff} = 10\% - 8\% \times I_{1ex} : (1 - (I_{1ex} + I_{2ex}))$.

На нем отражена ставка «реального» НДС для налогоплательщика, реализующего товары по ставке 10%, в зависимости от соотношения I_{1ex} / O_2 . Из рисунка 2.3 видно, что при значениях $I_{1ex} : O_2 = 0,4 - 0,6$ эффективная налоговая ставка НДС становится примерно равной нулю.

Определим реальную налоговую ставку НДС в случае реализации продукции по ставке НДС 18%:

$$\begin{aligned} \text{Реальная ставка НДС} &= \frac{TAX}{AV} = \frac{(18\% \times 1 - 18\% \times I_{1ex} - 10\% \times I_{2ex})}{(1 - (I_{1ex} + I_{2ex}))} = \\ &= \frac{18\% \times 1 - 18\% \times I_{1ex} - 18\% \times I_{2ex} - 8\% \times I_{2ex}}{(1 - (I_{1ex} + I_{2ex}))} = \frac{18\% \times (1 - (I_{1ex} + I_{2ex}))}{(1 - (I_{1ex} + I_{2ex}))} + \\ &+ \frac{8\% \times I_{2ex}}{(1 - (I_{1ex} + I_{2ex}))} = 18\% + \frac{8\% \times I_{2ex}}{(1 - (I_{1ex} + I_{2ex}))} \end{aligned}$$

На рисунке 2.4 Приложения 18 показана налоговая ставка «реального» НДС $T_{eff} = 10\% + 8\% \times I_{2ex} : (1 - (I_{1ex} + I_{2ex}))$ для налогоплательщика, реализующего товары (работы, услуги) по налоговой ставке 18%, в зависимости от соотношения I_1 / O_1 в диапазоне от 0 до 1. Из графика видно, что в диапазоне

$I_{2ex} / O_1 = 0,4 - 0,6$ картина не столь кардинальная, как в случае с реализацией по налоговой ставке НДС 10%.

Таким образом, в обобщение вышесказанного необходимо отметить следующее:

- сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяемая по методике, закрепленной в НК РФ, не приводит к определению «реального» НДС;

- льготная ставка НДС на некоторые товары (работы, услуги) означает фактическое освобождение от НДС производителей и переработчиков этих товаров (работ, услуг), тем самым метод выполняет свою функцию по поддержке и стимулированию определенных отраслей производства;

- в случае, когда поставщиком товаров является организация, применяющая специальный режим налогообложения или не являющаяся плательщиком НДС, то НДС фактически превращается в налог с оборота, а поставщики товаров на специальном режиме налогообложения являются нежелательными партнерами, что провоцирует налогоплательщиков на уклонение от НДС.

В связи с этим, в законодательство необходимо ввести поправки, которые приравнивали бы предприятия, находящиеся на специальных налоговых режимах, к предприятиям на общей системе налогообложения, что можно сделать двумя альтернативными способами:

- 1) внести дополнительный пункт в ст. 168 НК РФ, согласно которому при реализации товаров (работ, услуг) предприятием, применяющим упрощенную систему налогообложения или систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, по требованию покупателя расчетные документы, первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются с выделением соответствующих сумм налога, исключив из НК РФ п.5 ст.173 НК РФ.

- 2) предоставить покупателю товаров, работ, услуг право определять сумму НДС, подлежащую вычету расчетным путем.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты проведенного в выпускной квалификационной работе исследования показывают, что основное место в налоговой системе России занимает налог на добавленную стоимость, который представляет собой многоступенчатый налог с оборота, взимаемый на каждой стадии процесса производства и реализации. Поэтому в первой главе работы рассмотрены такие вопросы как экономическое содержание НДС, плательщики, объекты обложения и ставки налога на добавленную стоимость, порядок исчисления и уплаты НДС в бюджетную систему Российской Федерации.

Важным моментом второй главы работы стал анализ поступления сумм НДС в бюджетную систему страны, позволяющий выявить фискальную роль НДС в налоговой системе Российской Федерации. При этом анализ структуры поступления НДС в бюджетную систему в целом по Российской Федерации, показал, что налог на добавленную стоимость, администрируемый, как налоговыми, так и таможенными органами, в совокупности составлял в 2016 г. 16,5% всех доходов бюджетной системы РФ, при этом, налог на прибыль организаций – 10,0%, НДФЛ – 10,9%, НДС – 10,6%. То есть в 2016 г. НДС занимал первое место среди налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации. Поэтому, в работе сделан вывод, что НДС является основным доходобразующим налогом бюджетной системы Российской Федерации.

Анализ структуры поступления НДС в федеральный бюджет Российской Федерации показал, что налог на добавленную стоимость в совокупности составлял в 2016 г. – 33,9% всех доходов федерального бюджета, при этом НДС только 21,3%, а налог на прибыль организаций, поступающий в федеральный бюджет – всего 3,6%. Поэтому в работе сделан вывод, что НДС является основным доходобразующим налогом федерального бюджета

Российской Федерации, так как, он занимает первое место среди всех налогов, поступивших в федеральный бюджет РФ, и составляет треть всех его доходов.

Изменение структуры поступления НДС в бюджет объясняется анализом показателей его динамики, который показал, что сумма НДС, поступившая в бюджетную систему, возросла за исследуемый период с 3,9 трлн. руб. до 4,5 трлн. руб. или на 16,0%.

Для выявления роли отдельных отраслей экономики в платежах НДС, поступающих в бюджетную систему, во второй главе работы проведен анализ структуры и динамики поступления НДС в бюджетную систему по основным видам экономической деятельности, на основании данных статистической отчетности ФНС России, который показал, что наибольшую долю в сумме НДС, уплачиваемой по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ, в 2016 г. занимали:

1) обрабатывающие производства – 578,6 млрд. руб. или 20,6% суммы НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ;

2) операции с недвижимым имуществом – 527,4 млрд. руб. или 18,8% суммы НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ;

3) оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств и бытовых изделий – 411,0 млрд. руб. или 14,6% суммы НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ.

Изменение структуры поступления НДС в бюджетную систему РФ по видам экономической деятельности в исследуемом периоде объясняется анализом показателей его динамики, который показал, что сумма НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ, изменилась в 2016 г. по сравнению с 2014 г. в вышеуказанных отраслях следующим образом: оптовая и розничная торговля – увеличилась на 47,1%; операции с недвижимым имуществом – увеличилась на 40,2%; обрабатывающие производства – увеличилась в 22,4%.

В целом положительной тенденцией можно назвать рост в течение исследуемого периода добавленной стоимости в отраслях и обрабатывающих производств, в строительстве, а также в оптовой и розничной торговле, что свидетельствует о перераспределении добавленной стоимости между отраслями экономики, а также об увеличении сумм НДС, зависящего от результатов экономической деятельности российских предприятий, ориентированных на реальный сектор экономики.

Также во второй главе работы рассмотрены направления совершенствования администрирования НДС, а также порядка его взимания в Российской Федерации. При исследовании вопросов совершенствования механизма взимания НДС, отмечено, что заслуживают внимания следующие, наиболее важные из них направления:

- 1) совершенствование порядка подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов;
- 2) снижение основной ставки налога на добавленную стоимость с нынешних 18 до 15%;
- 3) рассмотрение вопросов об отмене НДС и замене его на региональный налог с продаж.

При этом, в работе сделан вывод, что планируемое снижение ставки НДС - это первый шаг его совершенствования, последующими шагами должны стать: усиление собираемости НДС; упрощение налогового администрирования, и в результате - сокращение масштабов уклонения от уплаты налогов, а замена НДС налогом с продаж в современных условиях представляется довольно спорным и малоэффективным направлением.

Завершающим этапом второй главы работы стали вопросы совершенствования экономического подхода к определению реальной ставки налога на добавленную стоимость при реализации товаров, работ и услуг в Российской Федерации.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая [Текст]: офиц. текст. – М.: Омега-Л, 2017. – 695 с.
2. Агабекян, О. Применение льгот по НДС [Текст] / О.Агабекян // Новая бухгалтерия) . – 2016. – №1.
3. Анищенко, А. Потенциальный НДС [Текст] / А.В.Анищенко // НДС: проблемы и решения. – 2017. – №2.
4. Белецкая, Ю. О влиянии на расчет НДС правильного указания назначения платежа в платежном поручении [Текст] / Ю.А.Белецкая // НДС: проблемы и решения) . – 2016. – №2.
5. В борьбе за налоги [Электронный ресурс] // «Expert Online» [сайт]. – Режим доступа: <http://expert.ru/2013/07/24/v-borbe-za-nalogi/>
6. Весницкая, Е. Арбитражная практика: лизинговые схемы по НДС [Текст] / Е.Г. Весницкая // НДС: проблемы и решения. – 2017. – №2.
7. Галенко, В. Раздельный учет «входного» НДС: правила, ситуации, новшества [Текст] / В.Галенко // Новая бухгалтерия) . – 2015. – №11.
8. Давыдова, О. НДС: кратко о декларации [Текст] / О.В.Давыдова // Предприятия общественного питания: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – №1.
9. Денисова, М. Распределение НДС между облагаемыми и не облагаемыми налогом операциями [Текст] // М.О. Денисова // Предприятия общественного питания: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – №1.
10. Дубовик, И. И вновь о «сырьевом» НДС [Текст] / И.И.Дубовик // НДС: проблемы и решения. – 2017. – №3.
11. Дымова, Л. Товары приобретены в розницу: что с НДС? [Текст] / Л.Дымова // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия», 2017, N 11)

12. Евстратова, Л. Что может поставить под угрозу вычет по НДС? [Текст] / Л.А.Евстратова // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2016. – №1.

13. Елина, Л. «Прибыльно-расходный» НДС (когда НДС может быть учтен в составе расходов при расчете налога на прибыль [Текст] / Л.А.Елина // Главная книга) . – 2016. – №4.

14. Елина, Л. Изменения по НДС (комментарий к Законам от 30.11.2016 №401-ФЗ, от 30.11.2016 №408-ФЗ [Текст] / Л.А.Елина Л.А. // Главная книга. – 2017. – №1.

15. Емельянова, Е. Раздельный учет НДС [Текст] / Е.В.Емельянова // Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение) . – 2016. – №2.

16. Зайцева С.Н НДС-новации: продолжаем разговор [Текст] / С.Н. Зайцева // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2015. – №1.

17. Казаков, Е. Новые технологии по НДС - в жизнь! [Текст] / Е.С. Казаков // НДС: проблемы и решения. – 2015. – №1.

18. Капанина, Ю. Что нового в НДС? (какие изменения законодательства в части НДС вступили в силу с нового года. Комментарий к Законам от 23.11.2015 N 318-ФЗ, от 23.11.2015 N 323-ФЗ, от 13.07.2015 N 214-ФЗ) [Текст] / Ю.В.Капанина // Главная книга) . – 2016. – №1.

19. Карпова, Е. Заявительный порядок возмещения НДС: правила скорректированы [Текст] / Е.В.Карпова // НДС: проблемы и решения. – 2017. – №1.

20. Ларина, А. Глава 21 НК РФ: новшества и устранение противоречий в документообороте по НДС [Текст]/ А.Ларина // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. – 2014. – №9.

21. Ларина, А. ФНС о вычете НДС [Текст] / А.Ларина // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. – 2017. – №3.

22. Логинова, Е. Возможен ли ретроспективный отказ от льготы по НДС? [Текст] / Е.А.Логинова // НДС: проблемы и решения) . – 2016. – №3.
23. Логинова, Е. Момент определения налоговой базы по НДС при оказании услуг [Текст] / Е.А.Логинова // НДС: проблемы и решения) . – 2016. – №2.
24. Малис, Н. Актуальные проблемы налогового администрирования НДС [Текст] / Н.Малис, Л.Грундел, Н.Горохова // Налоговый вестник. – 2015. – №12.
25. Медведева, Т. «Подводные камни» заявительного порядка возмещения НДС [Текст] / Т.М.Медведева // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2017. – №1.
26. Медведева, Т. Системный подход к освобождению от обложения НДС [Текст] / Т.М. Медведева // НДС: проблемы и решения. – 2015. – №1.
27. Миленина, Н. Вычет НДС по имуществу, полученному в качестве вклада в УК [Текст] / Н.В.Миленина // НДС: проблемы и решения) . – 2016. – №2.
28. Мокрецов, О. Раздельный учет «входного» НДС [Текст] / О.Мокрецов // Малая бухгалтерия. – 2017. – №2.
29. Морозова, О. Электронный НДС-документооборот: что нового? [Текст] / О.Морозова // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». – 2016. – №12.
30. Налог на добавленную стоимость: интересные вопросы из практики налогового консультирования [Текст] / под ред. А.В.Брызгалина // Налоги и финансовое право. – 2014. – №7.
31. Островская, А. Авансы по несостоявшимся сделкам (можно ли принять к вычету авансовый НДС, если сам аванс не возвращается [Текст] / А.З. Островская А.З. //Главная книга) . – 2016. – №5.

32. Пархомов, М. О влиянии способа прекращения обязательства на право вычета «авансового» НДС [Текст] / М.С.Пархомов // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения) . – 2016. – №3.)

33. Пархомов, М. Об обоснованности налоговой выгоды в виде вычета по НДС [Текст] / М.С.Пархомов // НДС: проблемы и решения. – 2015. – №1.

34. Подкопаев, М. Восстановление НДС по основному средству при совмещении облагаемых и не облагаемых налогом операций [Текст] / М.В.Подкопаев // Бухгалтер Крыма. – 2017. – №2.

35. Подкопаев, М. НДС: каких поправок ожидать в 2016 году? [Текст] / М.В.Подкопаев // НДС: проблемы и решения) . – 2016. – №1.

36. Подкопаев, М. Нюансы отдельного учета по НДС [Текст] / М.В.Подкопаев // НДС: проблемы и решения. – 2017. – №3.

37. Пшеничная, Е. Нерешенные вопросы при исчислении НДС [Текст] / Е.Пшеничная // ЭЖ-Юрист. – 2017. – №1.

38. Рабинович А. Итоги Пленума ВАС РФ. Налог на добавленную стоимость [Текст] / А.Рабинович // Финансовая газета. – 2015. – №5.

39. Рабинович, А. Налог на добавленную стоимость. Комментарии к разъяснениям о налоговых вычетах и налогообложении вклада в имущество организации [Текст] / А.Рабинович // Финансовая газета. – 2017. – №7.

40. Россол, С. Налогообложение НДС процентов по товарному и коммерческому кредиту [Текст] / С.Россол // Налоговый учет для бухгалтера) . – 2016. – №1.

41. Сейтбекова, Е. НДС. Новое в 2016 году [Текст] / Е.Сейтбекова // Расчет) . – 2016. – №3.

42. Семенихин, В. Налог на добавленную стоимость (3-е издание, переработанное и исправленное) [Текст] / В.В. Семенихин / ГроссМедиа, РОСБУХ. – 2016.

43. Серова, А. О праве на вычет и обязанности восстановления НДС [Текст] / А.И. Серова // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – №1.

44. Соколова, О. Вычет по НДС за пределами трехлетнего срока [Текст] / О.Соколова // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия» . – 2015. – №47-48.

45. Стародубцева, И. Налоговые споры по НДС. Обзор судебных актов за второе полугодие 2015 г. [Текст] / И.Стародубцева // Финансовая газета) . – 2016. – 13.

46. Столяров, Д. Совершенствование администрирования НДС [Текст] /Д.А.Столяров // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2014. – №8.

47. Тамилина, О. Десять проблем с восстановлением НДС и как их решить [Текст] / О.Тамилина // Российский налоговый курьер) . – 2015. – №24.

48. Тимонина, И. Краткий обзор изменений по НДС – 2017 [Текст] / И.И.Тимонина // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №1.

49. Тяпухин, С. Продажа товаров без ввоза на территорию РФ и НДС [Текст] / С.В.Тяпухин // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №3.

50. Тяпухин, С. Правомерность применения ставки НДС 10% нужно подтвердить [Текст] / С.В.Тяпухин // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение) . – 2016. – №3.

51. Хомич, А. Новый порядок обложения НДС электронных услуг [Текст] / А.М.Хомич // Электронный журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации». – 2017. – №3.

52. Чернов, С. Приобретение недвижимости и НДС при совмещении налоговых режимов [Текст] / С.А.Чернов // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №2.

53. Шестакова, Е. Статья: Что лучше - налог с продаж или НДС? В ожидании повышения налогов [Текст] / Е.Шестакова // Финансовая газета. – 2014. – №29.

54. Информация Федерального казначейства об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.roskazna.ru/konsolidirovannogo-byudzheta-rf/>.

55. Статистическая отчетность ФНС России по форме 1-НОМ [Электронный ресурс] // – режим доступа: https://www.nalog.ru/m31/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

ПРИЛОЖЕНИЯ