

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»
4 курса группы **06001253**
Щученко Эллы Владимировны

Научный руководитель
к.э.н., доц. Сапрыкина Т.В.

БЕЛГОРОД 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИСЧИСЛЕНИЯ И ЗНАЧЕНИЕ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ	5
1.1. Эволюция налога на добавленную стоимость	5
1.2. Теоретические аспекты исчисления налога на добавленную стоимость ..	15
1.3. Значение налога на добавленную стоимость в формировании доходов бюджетной системы Российской Федерации	21
ГЛАВА 2. РЕГУЛИРУЮЩАЯ РОЛЬ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В РАЗВИТИИ ЭКОНОМИКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ .	29
2.1. Система государственного регулирования экономикой	29
2.2. Освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость	35
2.3. Значение дифференцированных ставок в развитие экономики	44
2.4. Пути совершенствования регулирующей роли налога на добавленную стоимость	49
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	54
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	57
ПРИЛОЖЕНИЯ	64

ВВЕДЕНИЕ

В налоговые системы многих стран входит налог на добавленную стоимость (НДС), который относится к косвенным налогам и является одним из самых популярных и значимых налогов. Порядок исчисления данного налога достаточно сложный для налогоплательщиков и в связи с изменением законодательства требует постоянного внимания. Как и всем налогам НДС присущи три функции: фискальная, экономическая и контрольная. В состав экономической функции входит подфункция регулирующая, которая обуславливает регулирующую роль НДС. Регулирующая роль налога на добавленную стоимость проявляется косвенно через фискальную функцию, которая аккумулируя денежные средства в бюджете страны позволяет перераспределить их на решение и выполненные государственных задач и функций, в том числе на развитие отдельных отраслей экономики, реализовать социальные программы. Поэтому тема выпускной квалификационной работы «Налог на добавленную стоимость: его содержание и регулирующая роль» является **актуальной**.

Порядок исчисления налога на добавленную стоимость и его значение для развития экономики и государства рассматривалось в трудах ведущих экономистов: Брызгаин А.В., Вылкова Е.С., Пансков В.Г., Перов А.В., Романовский М.В. Семенихин В.В., Черник Д.Г. и др. Однако ряд вопросов исчисления и определения регулирующей роли НДС требует более подробного рассмотрения.

Целью выполнения работы является, на основе рассмотрения содержания и регулирующей роли НДС сформировать пути их совершенствования.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие **задачи**:

- рассмотреть теоретические аспекты исчисления налога на добавленную стоимость;
- определить значение НДС в формировании доходов бюджетной системы Российской Федерации;
- рассмотреть различные направления реализации регулирующей подфункции налога на добавленную стоимость;
- сформировать предложения по совершенствованию исчисления и регулирующей роли НДС.

Объектом исследования являются налоговая система Российской Федерации и налоговое регулирование экономикой и социальными процессами.

Предметом исследования является порядок исчисления и регулирующая роль налога на добавленную стоимость.

Теоретической и методологической основой проведенного исследования послужили законодательные и нормативные акты Российской Федерации, труды российских экономистов.

Информационной базой является информация сайтов налоговых органов, Минфина России, Федерального казначейства Российской Федерации, справочная правовая система «Консультант Плюс».

Период исследования: 2013-2015 гг.

В качестве **методов исследования** применялись методы научной абстракции, группировок, анализа и синтеза, сравнений.

Практическая значимость работы состоит в том, что отдельные положения могут быть использованы в учебном процессе.

Работа изложена на 62 страницах компьютерного текста, включает 8 таблиц, 2 рисунка, список использованной литературы насчитывает 52 источника, 3 приложения.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИСЧИСЛЕНИЯ И ЗНАЧЕНИЕ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

1.1. Эволюция налога на добавленную стоимость

В налоговые системы различных стран входит налог на добавленную стоимость (НДС). Рассмотрим экономическую сущность понятия «добавленная стоимость». Французский экономист Жан-Батист Сэй является основоположником теории трех факторов производства. Он исходил из того, что новую стоимость создают все факторы производства: труд, капитал и земля. Эти факторы оказывают производственные услуги, а в качестве своего рода «платы» за эти услуги каждый из них порождает соответствующий доход: ренту с земли, плату за труд, прибыль на капитал. Ж.Б. утверждал, что действие производящих фондов придает полезность продуктам; эта полезность дает продуктам ценность; эта ценность доставляет доход владельцам производственных фондов. В дальнейшем теорию трех факторов производства развили другие современные зарубежные и российские экономисты. Усложнение экономических рыночных отношений послужило причиной осмысления и уточнения первоначальной трехфакторной картины капиталистического производства, обоснованной Ж.Б. Сэем. К таким базовым факторам, как «труд», «земля» и «капитал», в современной экономической теории добавились «предпринимательская способность (знания и организация производства)» и с усилением роли государственного управления в процессе общественного воспроизводства «государственное регулирование экономики», на которые приходятся соответствующие доходы - предпринимательский и налоги.

Таким образом, процесс создания добавленной стоимости есть результат постоянно возобновляющегося взаимодействия названных пяти факторов производства. Созданная и реализованная стоимость распределяется на первичные доходы, присваиваемые собственниками факторов производства. Эти доходы подлежат дальнейшему распределению (перераспределению). В результате формируются доходы, направляемые собственниками факторов на производственное и личное потребление, на накопление и сбережения [47].

Модель налогообложения добавленной стоимости была разработана французским экономистом М. Лоре в 1954 году. Он смог доказать преимущества нового налога перед налогом с оборота, так как при исчислении налога на добавленную стоимость устранялся «каскадный» эффект в системе ценообразования, который присущ налогу с оборота. М Лоре описал схему действия разработанного нового налога и с 1 января 1958 года налог на добавленную стоимость был введен в налоговую систему Франции. Порядок его исчисления в своей основе соответствовал порядку исчисления ныне действующего налога [32].

Налог на добавленную стоимость относится к косвенным налогам и является одним из самых популярных и значимых налогов в налоговых системах зарубежных стран. Если изначально НДС взимался только во Франции, то в настоящее время он применяется более чем в 80 странах мира. Он входит в налоговые системы стран постсоветского пространства, что позволяет Российской Федерации осуществлять торговые операции на основе гармонизации налоговых отношений (Приложение 1).

Основными причинами роста популярности налога на добавленную стоимость являются:

- стремление увеличить налоговые доходы в бюджетной системе государства, так как платежи по НДС наиболее значимые по сравнению с другими налоговыми поступлениями и не зависят от прибыльности хозяйствующих субъектов;

- посредством налога на добавленную стоимость государство имеет возможность стимулировать как развитие отдельных отраслей экономики, так и решать ряд социальных задач;
- введение налога на добавленную стоимость в налоговую систему страны является одним из условий ее вступления в Европейское экономическое сообщество и Всемирную торговую организацию, так как предполагается, что конкурентоспособность товаров и услуг должна основываться на достижениях науки и техники, а не на различиях в налоговых системах, которые могут влиять на величину их цены, и, следовательно, на потребительский спрос [25].

Таким, образом можно утверждать, что налогу на добавленную стоимость в значительной степени присущи две функции налогов: фискальная (формирование доходов бюджета) и регулирующая.

Налог на добавленную стоимость взимается на каждой стадии производственного и распределительного цикла. облагается добавленная стоимость, которая создается по всей цепочке производства сырья, продукции и услуг, и их реализации. При этом конечный доход государства не зависит от количества промежуточных производителей, так как при каждой реализации сумма НДС уменьшается на суммы налога на добавленную стоимость сырья и материалов, которые использовались при производстве и реализации конкретной продукции.

В то же время налог на добавленную стоимость позволяет государству влиять на развитие экономики путем установления дифференцированных ставок, предоставления освобождения от уплаты НДС определенным категориям налогоплательщиков, введение в законодательства перечня необлагаемых операций и т.д.

Необходимо отметить, что НДС относится к косвенным налогам и входит в цену товара, работ или услуг. Изменение ставки или налогооблагаемой базы не заметно для потребителя, что исключает в большинстве случаев социальную

напряженность населения стран. Все вышеизложенные преимущества налога на добавленную стоимость способствовали его широкому применению в налоговых системах различных стран [36].

В Российской Федерации налог на добавленную стоимость был введен с 1 января 1992 года Законом Российской Советской Федеративной Социалистической Республикой от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость». Дополнительно к закону Государственной налоговой службой Российской Федерации была издана Инструкция от 9 декабря 1991 года №1 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость». В инструкции приводились более подробные положения по исчислению налога на добавленную стоимость, ряд положений рассматривались на практических примерах, например, определение облагаемого оборота при продаже проездных железнодорожных документов в международном сообщении (стоимость проездных документов Москва - Варшава), при оказании платных услуг населению (услуги по выполнению химической завивки в салоне-парикмахерской), в розничной торговле и общественном питании, посреднической деятельности и т.д. В Инструкции приводился порядок ведения бухгалтерского учета по налогу на добавленную стоимость (Приложения 2 и 3).

В более поздних редакциях ввели приложение 1 «Расчет (налоговая декларация) по налогу на добавленную стоимость за год», ввели новую главу «О порядке исчисления и уплаты специального налога». Специальный налог уплачивался по схеме уплаты НДС, но ставка была равна 3%. Суммы направлялись на развитие передовых технологий, отраслей, которые могли повлиять на общий рост экономики страны [7].

В табл. 1.1 приведены элементы налогообложения по налогу на добавленную стоимость на дату начала действия налога и в последней редакции закона от 28.03.2001 года [6].

Элементы налогообложения налога на добавленную стоимость

Элементы налога	На 01.01.1992	Ред. от 24.03.2001
1	2	3
Объект налогообложения	Реализация всех товаров как собственного производства, так и приобретенных на стороне	Реализация всех товаров как собственного производства, так и приобретенных на стороне
Облагаемый оборот	Стоимость реализуемых товаров, работ, услуг	Стоимость реализуемых товаров, работ, услуг
Налоговый период	Не указан	Не указан
Налоговая ставка	28 %, 21,88	10 %, 20 %
Порядок исчисления	Самостоятельно	Самостоятельно
Порядок и сроки уплаты	Ежемесячно, не позднее 15 числа, следующего месяца	Ежемесячно, малые предприятия ежеквартально - не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным

Закон о налоге на добавленную стоимость устанавливал плательщиков налога, элементы налогообложения. Плательщиками налога в соответствии со ст. 2 являлись:

1) предприятия, в том числе с иностранными инвестициями, полные товарищества, индивидуальные (семейные) частные предприятия, филиалы, отделения и другие обособленные подразделения предприятий, которые самостоятельно реализуют товары, работы, услуги, международные объединения и иностранные юридические лица;

2) лица, которые занимались предпринимательской деятельностью без образования юридического лица и у которых выручка от реализации товаров, работ, услуг превышала 100 тыс. руб. в год.

Следует отметить, что в законе указан достаточно подробный перечень плательщиков налога на добавленную стоимость. В период ввода в действие

налоговой системы хозяйствующим субъектам, их руководителям, экономическим службам было сложно переходить на новые положения по налогообложению.

К объекту налогообложения относились также обороты по товарам реализованные внутри предприятия для собственных нужд (например, на кирпичном заводе использование кирпича собственного производства для ремонтных работ), реализация без оплаты товара в обмен на другие товары, работы или услуги, то есть по сути бартерные сделки, безвозмездная передача товара или с частичной оплатой. Налоговое законодательство изначально учитывало особенности хозяйственной деятельности в условиях возникающих рыночных отношений. Посредством налогообложения решалась задача как формирования бюджета государства (реализация без оплаты возможна, но в бюджет суммы налога исчислить необходимо), так и предоставление самостоятельности предприятиям.

В соответствии с различными объектами налогообложения в законе о налоге на добавленную стоимость в ст. 4 указывался порядок исчисления по каждому из объектов. Например, при обмене товаров, при их передаче безвозмездно облагаемый оборот определялся исходя из уровня цен, сложившихся на момент обмена или передачи.

В ст. 5 Закона приводился перечень товаров, работ, услуг, освобождаемых от НДС. Следует отметить, что он содержал только 13 позиций, то есть, по сравнению с ныне существующим был незначителен. В него входили, например, квартирная плата, услуги городского пассажирского транспорта, операции, связанные с обращением валюты, денег, банкнот, являющихся законными средствами платежа и т.д.

Следует отметить, что установленная ставка по налогу на добавленную стоимость 28 % была очень высокая и обременительная для налогоплательщиков. Продиктовано это было резким спадом производства и в целом экономики страны и необходимостью любыми средствами формировать

доходы бюджета. Ставка в размере 28 % действовало недолго, уже Законом РФ от 16.07.1992 года № 3317-1 вводились две ставки: 10 % по продовольственным товарам согласно специального Приложения и 20 % по всем остальным товарам, работам услуга [50, 51].

Со сроками уплаты также были изменения. В первой редакции Инструкции о налоге на добавленную стоимость устанавливались различные сроки уплаты НДС для отдельных категорий налогоплательщиков:

а) предприятиям со среднемесячными платежами более 100 тыс. рублей - не позднее 15-го числа;

б) предприятиям железнодорожного транспорта - до 25-го числа следующего месяца;

в) предприятиям со среднемесячными платежами более 300 тыс. рублей - 13-го, 23-го и 3-го числа следующего месяца авансовые платежи в размере одной трети суммы налога по последнему месячному расчету;

г) предприятиям со среднемесячными платежами налога менее 100 тыс. рублей - ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом;

д) предприятиям со среднемесячными платежами налога менее 10 тыс. рублей - с разрешения руководителей налоговых органов могли уплачивать налог один раз в год не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетные года.

Кроме вышеуказанных сроков в примечании отмечалось, что налоговые органы в пределах до 20-го числа следующего за отчетный месяц (квартала), могут устанавливать для конкретных налогоплательщиков иные сроки уплаты налога [7].

Как показывает анализ закона по налогу на добавленную стоимость, который действовал в течение девятилетнего периода с 1 января 1992 года по 31 декабря 2001 года, ежегодно вводились изменения по порядку исчисления и уплаты НДС, всего было 20 редакций, последняя от 24 марта 2001 года.

Инструкции о налоге на добавленную стоимость было 8 редакций. Введен был перечень товаров для детей, реализация которых облагалась по ставке 10 %, расширен перечень товаров, работ, услуг, освобождаемых от налога, поскольку НДС облагаются операции, которые совершаются на территории Российской Федерации было введено понятие «место реализации работ (услуг)» и т.д.

Естественно налогоплательщикам приходилось достаточно сложно ориентироваться в нормативно-правовой базе при исчислении налога на добавленную стоимость. Необходимо было разработать законодательный документ, который однозначно излагал положения в сфере налогообложения. С 1 января 1999 года вступила в действие первая часть Налогового кодекса Российской Федерации, в которой устанавливались положения по контролю за своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов, положения по реализации контрольной функции налоговых органов. С 1 января 2001 года вступили в действие четыре главы второй части Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе и 21 глава «Налог на добавленную стоимость» [49].

Одним из значимых изменений было введение в категорию налогоплательщиков налога на добавленную стоимость всех индивидуальных предпринимателей. Это изменение было воспринято неоднозначно, так как эта категория налогоплательщиков в большинстве случаев не вела бухгалтерский учет, не имела возможности оплачивать услуги бухгалтера. Но компромисс они нашли, так как большинство индивидуальных предпринимателей применяли специальные налоговые режимы, предусматривающие освобождение от НДС.

Большой стимул для развития малого предпринимательства представляла статья 145 НК РФ «Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика». В соответствии с положениями этой статьи освобождение предоставлялось по заявлению налогоплательщика на 12 месяцев при условии, что в совокупности сумма выручки за три последовательных календарных месяца не превысила 1 млн. руб.

Был расширен круг операций, не подлежащих налогообложению, уточнены аспекты исчисления налогооблагаемой базы при ступке требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), при получении дохода на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса и т.д.

Была введена в действие статья 163 «Налоговый период». Налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость устанавливался календарный месяц, а для налогоплательщиков с ежемесячными выручками в течение квартала не более 1 млн. рублей – квартал.

Значимым является то, что в статье 164 НК РФ «Налоговые ставки» впервые установлена новая ставка 0 %, приводился перечень товаров и услуг облагаемых по ставкам 0 % и 10 %, что позволяло налогоплательщикам правильно применять ставки, не обращаясь к другим источникам информации. Достаточно подробно излагался порядок получения налогоплательщиками возмещения при применении нулевой ставки.

Поскольку объектом налогообложения НДС установлена реализация товаров, работ, услуг, то важное значение имеет ст. 167 НК РФ «Определение даты реализации (передачи) товаров (работ, услуг)». В первой редакции этой статьи дата реализации определялась в зависимости от принятой налогоплательщиком учетной политики для целей налогообложения:

1) утвердивших дату возникновения обязанности по уплате налога по мере отгрузки - наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг) или день оплаты товаров (работ, услуг);

2) утвердивших в учетной политике дату возникновения обязанности по уплате налога по мере поступления денежных средств, как день оплаты товаров (работ, услуг).

Таким образом, налогоплательщику предоставлялось право выбора, что расширяло его самостоятельность и способствовало развитию бизнеса.

Большое значение для полноты исчисления налога на добавленную стоимость и перечисления его сумм в бюджет имеет статья 169 «Счет-фактура», которая впервые введена на законодательном уровне. Счет-фактура является основным документом для принятия сумм налога к вычету при исчислении его платежей в бюджет или к возмещению из бюджета. В статье закреплён порядок учета счет-фактур, а также большое значение придается порядку их заполнения. Если, реквизиты этого документа не полностью или неправильно заполнены, то он теряет юридическую силу и налоговые органы имеют право не принять суммы НДС к вычету, тем самым как следствие будет доначисление сумм по налогу на добавленную стоимость к уплате в бюджет. Дата уплаты налога определялась не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом [4, 5].

Таким образом введение в действие второй части Налогового кодекса Российской Федерации, а именно 21 глав «Налог на добавленную стоимость» разрешило многие вопросы налогоплательщиков, возникшие при применении Закона о налоге на добавленную стоимость. Новое законодательство отвечало, как интересам государства (формирование доходов бюджета, возможность воздействовать на развитие экономики), так и способствовало более оптимальному исчислению сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих уплате в бюджет.

1.2. Теоретические аспекты исчисления налога на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость относится к группе косвенных налогов. Порядок исчисления и уплаты налога в бюджет государства регулируется положениями главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на добавленную стоимость». Упрощенно механизм исчисления суммы НДС в бюджет можно представить в виде формулы:

$$\text{НДС б.} = \sum \text{НДС об.} - \sum \text{НДС выч.} + \sum \text{НДС вост.}, \quad (1.1)$$

где НДС б. – сумма налога, подлежащая уплате в бюджет;

\sum НДС об. – суммы налога, исчисленные по облагаемым операциям;

\sum НДС выч. – сумма налоговых вычетов, определяемая в соответствии с законодательством;

\sum НДС вост. – сумма НДС, восстановленная (ст. 170 НК РФ).

С целью правильного исчисления суммы налога и своевременного перечисления ее в бюджет необходимо знать элементы налогообложения. В табл. 1.2 представлены элементы налогообложения НДС [44].

Рассмотрим наиболее значимые особенности элементов налогообложения.

Налогоплательщики. Следует отметить, что организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от уплаты НДС, если у них в течение предшествующих 3 месяцев сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС в совокупности не превысила 2 млн. руб. Освобождение предоставляется на 12 последовательных месяцев при условии соблюдения вышеуказанного критерия. Лица, использующие право на освобождение обязаны представить в налоговые органы по месту

своего учета соответствующее уведомление и пакет документов, установленный законодательством.

Таблица 1.2

Элементы налогообложения налога на добавленную стоимость

Элементы налогообложения	Содержание	Основание
1	2	3
Налогоплательщик	Организации, индивидуальные предприниматели, лица, перемещающие товар через таможенную границу Таможенного союза	п.1 ст. 143
Объект налогообложения	Реализация товаров, работ, услуг Передача товаров для собственных нужд Выполнение СМР для собственных нужд Ввоз товаров на территорию Российской Федерации	п.1 ст. 146
Налоговая база	Порядок определения зависит от особенностей реализации.	ст. 153 – 162.2
Налоговый период	Квартал	ст. 163
Налоговая ставка	0 %, 10 %, 18%,	ст.164
Порядок исчисления налога	Как произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки	ст.166
Порядок и сроки уплаты	Исходя из фактической реализации товаров, работ, услуг за истекший налоговый период равными долями не позднее 25 Числа каждого из трех месяцев, следующих за налоговым периодом	ст.174

При определении объекта налогообложения необходимо учитывать, что НДС облагаются операции, которые совершаются только на территории Российской Федерации. Например, если строительная организация осуществляет работы на территории России, то они облагаются НДС, а если за ее пределами (Украина, Чехия и т.д.), то не облагаются. В ст. 149 дан перечень операций, не подлежащих налогообложению.

Наиболее сложным элементом является налоговая база. При реализации товаров (работ, услуг) в общем случае она определяется как их стоимость, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии с положениями ст. 105.3 НК РФ с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога. При получении налогоплательщиком оплаты или частичной оплаты

налоговая база определяется исходя из полученных сумм с учетом налога. В ст. 154- 162.2 НК РФ установлены особенности определения налоговой базы для исчисления НДС. Например, при реализации товаров по товарообменным операциям, реализации на безвозмездной основе и т.д. налоговая база определяется в порядке, предусмотренном ст. 105.3, то есть с учетом рыночных цен. При комиссионной торговле налоговой базой является сумма дохода, полученная в виде вознаграждения при выполнении договора комиссии, поручения или агентского договора.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется как сумма:

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

В этом случае налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки.

При применении налогоплательщиком при реализации товаров, работ, услуг различных налоговых ставок, необходимо налоговую базу определять отдельно по каждому виду товаров, работ, услуг, облагаемых по разным ставкам. Моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

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

Как отмечено в таблице 1.2, налоговым периодом по НДС установлен квартал.

По налогу на добавленную стоимость установлены дифференцированные ставки в зависимости от вида реализуемого товара, выполненных работ, услуг:

0, 10, 18%. Если налог входит в цену товара, работ, услуг, то применяются ставки, определяемые расчетным методом 10:110 и 18:118. При применении ставки 0 % налогоплательщик должен в течение 180 календарных дней представить в налоговые органы пакет документов. Например, контракт с иностранным лицом на поставку товара за пределы единой таможенной территории Таможенного союза, таможенную декларацию с отметками таможенных органов и т.д.

Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму исчисленного налога от облагаемой базы на установленные в соответствии с законодательством налоговые вычеты.

Вычетам подлежат следующие суммы налога, предъявленные налогоплательщику:

- при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, либо уплаченных им при ввозе товара на таможенную территорию РФ для внутреннего потребления;
- предъявленные покупателю и уплаченные продавцом товаров (работ, услуг) в бюджет, в случае возврата этих товаров или отказа от работ и услуг;
- предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капитального строительства, сборке основных средств и т.д.;
- уплаченные по расходам на командировки, представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций;
- исчисленные налогоплательщиком с сумм оплат или частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок;
- исчисленные налогоплательщиком в случае непредставления в срок документов, подтверждающих право применения ставки 0% при последующем подтверждении этого права;
- иные суммы налога, предусмотренные законодательством.

Во избежание налоговых нарушений необходимо соблюдать следующие положения при применении налоговых вычетов:

- наличие счета-фактуры, в котором должны быть заполнены все реквизиты и отдельной строкой выделена сумма НДС;
- основные средства должны быть введены в эксплуатацию, а сырье и материалы оприходованы;
- расходы должны носить производственный характер, т.е. быть направленными на получение дохода.

Особое внимание необходимо уделять документообороту, так как от правильности и своевременности заполнения первичных документов, ведения бухгалтерских и налоговых регистров зависит полнота исчисления налоговой базы. При исчислении НДС одним из основных документов являются счета-фактуры, которые поступает к налогоплательщику при приобретении им товаров, работ, услуг от поставщиков и выставляются самим налогоплательщиком при реализации товаров, работ, услуг. Данные со счетов-фактур заносятся в книги покупок и продаж, а затем в налоговые декларации.

НДС восстановленный. В п.3. ст. 170 НК РФ порядок восстановления НДС, принятого к вычету, в том числе по основным средствам и нематериальным активам. Суть заключается в том, что НДС в полной сумме, например, по основному средству принимается к вычету при вводе его в эксплуатацию и таким образом уменьшается сумма налога, подлежащая уплате в бюджет. Однако в последствие это основное средство передается, например, в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ. В этом случае, налогоплательщик должен восстановить сумму НДС размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Особенности восстановления НДС установлены в налоговом законодательстве. В некоторых случаях, налогоплательщик должен восстановить всю сумму НДС, ранее принятую к вычету.

Порядок исчисления налога. Сумма налога от облагаемой базы исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки. Общая сумма налога при реализации товаров (работ, услуг) определяется как сумма налогов, исчисленных по операциям, облагаемых разными ставками. Налогоплательщики самостоятельно производят исчисления.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов общая сумма налога, исчисленная от налоговой базы и увеличенная на сумму НДС восстановленного. Если сумма вычетов превышает общую сумму налога, увеличенную на налог восстановленный, то разница подлежит возмещению налогоплательщику.

Уплата НДС производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом. При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации сумма налога уплачивается в соответствии с таможенным законодательством. Суммы налоговых платежей по налогу на добавленную стоимость поступают в доходную часть федерального бюджета Российской Федерации [5, 41].

1.3 Значение налога на добавленную стоимость в формировании доходов бюджетной системы Российской Федерации

В Бюджетном кодексе Российской Федерации (БК РФ) установлено, что доходы бюджета формируются в соответствии с бюджетным законодательством, законодательством о налогах и сборах и законодательством об иных обязательных платежах (статья 39 БК РФ). В статье 40 БК РФ установлено, что все доходы зачисляются на счета органов Федерального казначейства, а затем распределяются в соответствии с нормативами, установленными законодательством между федеральным бюджетом, бюджетами субъектов Российской Федерации, местными бюджетами, а также бюджетами государственных внебюджетных фондов [8].

В статье 50 Бюджетного кодекса Российской Федерации «Налоговые доходы федерального бюджета» установлено, что в федеральный бюджет зачисляются налоговые доходы по налогу на добавленную стоимость по нормативу 100 процентов. Таким образом на законодательном уровне установлено, что все платежи по НДС хозяйствующих субъектов, расположенных на территории России, подлежащие уплате в бюджет, поступают только в федеральный бюджет. Рассмотрим динамику доходов федерального бюджета Российской Федерации за период 2013-2015 годов, представленную в табл. 1.3 [9, 10, 11, 52].

Следует отметить, что, исходя из анализа данных таблицы 1.3 можно сделать вывод о тенденции роста налоговых доходов в формировании доходов федерального бюджета: в 2013 году – 7123,2 млрд. руб., в 2014 году – 7901,4 млрд. руб., а в 2015 году – 8746,3 млрд. руб. Увеличение налоговых платежей в доходах федерального бюджета по сравнению с предыдущим годом составило: в 2014 году – 778,2 млрд. руб., а в 2015 году – 844,9 млрд. руб. или соответственно на 10,9 % и 10,7 %.

Таблица 1.3

Динамика поступления налоговых платежей в федеральный бюджет
Российской Федерации за 2013-2015 годы

млрд. руб.

Виды доходов	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Отклонения			
				2014/2013		2015 / 2014	
				+, -	%	+, -	%
1	2	3	4	5	5	6	7
Доходы федерального бюджета РФ, всего	13019,9	14496,9	13659,2	1477	11,3	-837,7	-5,8
в том числе налоговые доходы, всего	7123,2	7901,4	8746,3	778,2	10,9	844,9	10,7
Налог на добавленную стоимость	3602,4	3931,7	4375,3	329,3	9,1	443,6	11,3
Налог на прибыль организаций	352,2	411,3	491,4	59,1	16,8	80,1	19,5
Налог на добычу полезных ископаемых	2535,3	2857,9	3160,0	322,6	12,7	302,1	10,6
Водный налог	2,5	2,2	2,3	-0,3	-12,0	0,3	13,6
Государственная пошлина	92,2	90,9	101,7	-1,3	-1,4	10,8	11,9
Акцизы	524,4	592,3	581,9	67,9	12,9	-10,4	-1,8
Прочие налоги и сборы	14,6	15,1	33,7	0,5	3,4	18,4	121,8

За рассматриваемый период налоговые доходы увеличились на 1623,7 млрд. руб. или на 22,8 %. Значение налоговых платежей в доходах федерального бюджета возрастает на фоне снижения в 2015 году его общих доходов на 837,7 млрд. руб. или 5,8 %. В 2015 году дефицит федерального бюджета составил 1961,0 млрд. руб.

Среди налогов, платежи по которым поступают в федеральный бюджет лидирующее место занимает налог на добавленную стоимость. В рассматриваемом периоде 2013-2015 годов наблюдается устойчивая тенденция роста платежей по НДС: в 2013 году – 3602,4 млрд. руб., в 2014 году – 3931,7 млрд. руб., а в 2015 году – 4375,3 млрд. руб. Увеличение налоговых платежей по налогу на добавленную стоимость в доходах федерального бюджета составило: в 2014 году по сравнению с 2013 годом – 329,3 млрд. руб. или 9,1 %, в 2015 году по сравнению с 2014 годом – 443,6 млрд. руб. или 11,3 %. За

рассматриваемый период налоговые доходы по НДС увеличились на 772,9 млрд. руб. или на 21,4 %. В абсолютном выражении в 2015 году увеличение платежей по НДС составило 50 % от увеличения платежей по всем видам налогов. В период применения экономических санкций рядом зарубежных стран в отношении Российской Федерации увеличение налоговых поступлений в доходах федерального бюджета на фоне снижения общих доходов объясняется тремя факторами: незначительным ростом экономики на территории России, улучшением налоговой дисциплины и налоговым администрированием, то есть исполнением обязанностей налогоплательщиков по полной и своевременной уплате налоговых платежей в бюджетную систему страны [40].

Для анализа значения платежей по налогу на добавленную стоимость рассмотрим структуру доходов федерального бюджета (таблица 1.4)

Таблица 1.4

Структура поступления налоговых платежей в федеральный бюджет
Российской Федерации за 2013-2015 годы

Виды доходов	2013 г.		2014г.		2015 г.	
	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%
1	2	3	4	5	6	7
Доходы федерального бюджета РФ, всего	13019,9	100,0	14496,9	100,0	13659,2	100,0
в том числе налоговые доходы, всего	7123,2	54,7	7901,4	54,5	8746,3	64,0
Налог на добавленную стоимость	3602,4	27,7	3931,7	27,1	4375,3	32,0
Налог на прибыль организаций	352,2	2,7	411,3	2,8	491,4	3,6
Налог на добычу полезных ископаемых	2535,3	19,5	2857,9	19,8	3160,0	23,2
Водный налог	2,5	-	2,2	-	2,3	-
Государственная пошлина	92,2	0,7	90,9	0,6	101,7	0,6
Акцизы	524,4	4,0	592,3	4,1	581,9	4,3
Прочие налоги и сборы	14,6	0,1	15,1	0,1	33,7	0,1

В соответствии с законодательством Российской Федерации доходы федерального бюджета состоят из поступлений по налоговым и неналоговым

платежам. Исходя из данных таблицы 1.4 видно, что доля налоговых доходов в формировании доходов федерального бюджета в рассматриваемом периоде увеличивается: с 54,7 % в 2013 году до 64,0 % в 2015 году, то есть на 9,3 %. Доля поступлений по налогу на добавленную стоимость также имеет тенденцию увеличения с 27,7 % в 2013 году до 32,0 % в 2015 году. Среди налоговых доходов доля платежей по НДС в 2015 году составляет 50 % и примерно 1/3 всех налоговых и неналоговых платежей в доходах федерального бюджета (32 % из 100 %). Второе место по значимости налоговых доходов занимают платежи по налогу на добычу полезных ископаемых. Их доля в общих доходах федерального бюджета составляет в 2013 году 19,5 %, а в 2015 году – 23,2 %, то есть увеличение составило 3,7 %.

Наглядно структура налоговых платежей федерального бюджета представлена на рис. 1.1.

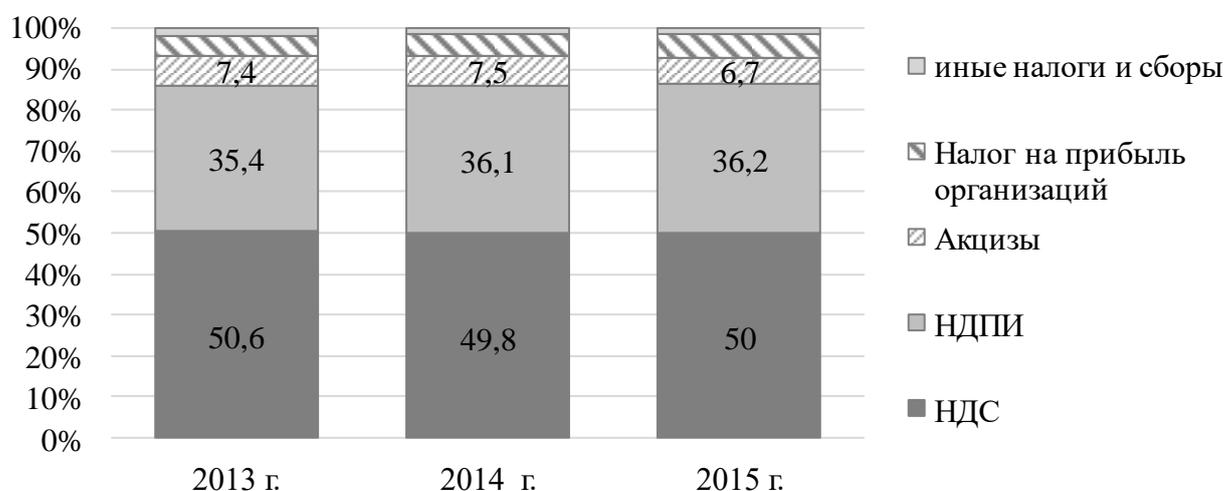


Рис. 1.2. Структура налоговых платежей в федеральный бюджет Российской Федерации за 2013-2015 гг.

Большая часть (рис. 1.1) приходится на НДС – около половины всех налоговых доходов федерального бюджета.

Наглядно динамика налоговых платежей консолидированного бюджета представлена на рис. 1.2.

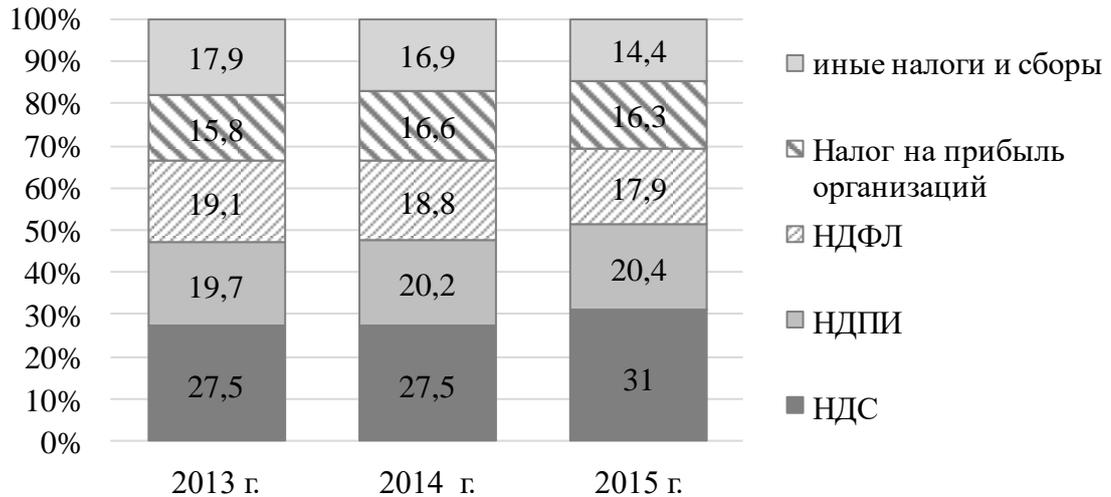


Рис. 1.2. Д Структура налоговых платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации за 2013-2015 гг.

Так как консолидированный бюджет представляет собой свод бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, то исходя из рисунка 1.1 наглядно видно, что поступления по налоговым платежам в абсолютном выражении имеют тенденцию роста и наибольшее значение в этой тенденции принадлежит также платежам по налогу на добавленную стоимость.

В соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации доходы федерального бюджета формируют доходы консолидированного бюджета Российской Федерации. Рассмотрим значение налога на добавленную стоимость в формировании доходов консолидированного бюджета Российской Федерации. В таблице 1.5 представлена динамика поступления налоговых платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации за 2013-2015 годы [12, 13, 50, 52].

Анализ данных таблицы 1.5 показывает, что доходы консолидированного бюджета (совместно с государственными внебюджетными фондами) имеют тенденцию роста: в 2013 году – 24082,4 млрд. руб., в 2014 г. – 26371,1 млрд. руб., то есть больше на 2288,7 млрд. руб. чем в 2013 году, а в 2015 г. – 29107,8 млрд. руб., то есть на 2736,7 млрд. руб. больше чем в 2014 году.

Таблица 1.5

Динамика поступления налоговых платежей в консолидированный бюджет
Российской Федерации за 2013-2015 годы

млрд. руб.

Виды доходов	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Отклонения			
				2014 / 2013		2015 / 2014	
				+, -	%	+, -	%
1			4	5	5	6	7
Доходы бюджетов бюджетной системы РФ, всего	24082,4	26371,1	29107,8	2288,7	9,5	2736,7	10,8
В том числе налоговые доходы, всего	13097,9	14348,7	15681,7	1250,8	9,5	1333,0	9,3
Налог на добавленную стоимость	3602,4	3939,7	4862,0	337,3	9,4	922,3	23,4
Налог на прибыль организаций	2071,9	2374,7	2559,0	302,8	14,6	184,3	7,8
Налог на доходы физических лиц	2499,1	2700,7	2807,8	201,6	8,1	107,1	4,0
Налог на добычу полезных ископаемых	2575,8	2904,8	3203,5	329,0	12,8	298,7	10,3
Акцизы	1015,9	1071,6	1072,2	55,7	5,3	0,6	0,1
Водный налог	2,5	2,2	2,3	-0,3	-12,0	0,1	4,5
Государственная пошлина	111,0	113,6	122,4	2,6	2,3	8,8	7,7
Налог на имущество организаций	615,3	634,7	672,6	19,4	3,2	37,9	5,9
Транспортный налог	106,1	117,5	125,4	11,4	10,7	13,9	11,0
Налог на имущество физических лиц	22,3	27,1	30,3	4,8	21,5	3,2	12,4
Земельный налог	156,6	177,6	189,6	15,6	10,0	12,0	6,7
Иные налоги и сборы	328,0	284,5	34,6	39,8	11,5	-249,9	-87,8

Доходы консолидированного бюджета Российской Федерации по налоговым поступлениям имеют также тенденцию устойчивого роста: в 2013 г. – 13097,9 млрд. руб., в 2014 г. – 14348,7 млрд. руб., а в 2015 году – 15681,7 млрд. руб. Увеличение налоговых поступлений в 2014 году по отношению к поступлениям 2013 года составило 1250,8 млрд. руб. или 9,5 %, а в 2015 году по отношению к поступлениям 2014 года – 1333,0 млрд. руб. или 9,3%

Наибольшие поступления получены по платежам по налогу на добавленную стоимость: в 2013 году поступило 3602,4 млрд. руб. в 2014 году – 3939,7 млрд. руб., в 2015 году – 4862,0 млрд. руб. Увеличение за рассматриваемый период составило 1259,6 млрд. руб. или 35 %. По данным

Министерства финансов Российской Федерации (обновленным по состоянию на 15.08.2016 года) по налогу на добавленную стоимость в консолидированный бюджет субъектов Российской Федерации по операциям, совершаемым на территории страны, поступило 486,7 млрд. руб. Поэтому поступления по налогу на добавленную стоимость в консолидированном бюджете Российской Федерации больше на эту сумму, чем в федеральном бюджете. По сумме налоговых платежей налог на добавленную стоимость среди налоговых поступлений занимает первое место и в абсолютном выражении его поступления составляют около 1/3 всех налоговых поступлений.

Второе место в консолидированном бюджете России занимают платежи по налогу на добычу полезных ископаемых (3203,5 млрд. руб.), третье – платежам по налогу на доходы физических лиц (2807,8 млрд. руб.). Налоговые доходы в абсолютном выражении составляют более половины доходов консолидированного бюджета Российской Федерации.

Происходящие в настоящее время изменения в экономике России влияют на развитие отдельных отраслей, и, следовательно, на формирование доходов консолидированного бюджета. Наряду с анализом динамики налоговых поступлений в консолидированный бюджет страны, следует рассмотреть и его структуру по налоговым поступлениям (таблица 1.6) [12, 13, 50, 52].

Из представленных данных таблицы 1.6 видно, что в структуре доходов консолидированного бюджета Российской Федерации за рассматриваемый период налоговые платежи составляют около 54,0 %: в 2013 и 2014 годах – 54,4 %, а в 2015 году их доля снизилась на 0,5 % и составила 53,9 %. Но следует отметить, как указывалось выше, что в 2015 году происходит рост налоговых доходов абсолютном выражении по сравнению с 2014 годом. Наибольшая доля налоговых платежей приходится на налог на добавленную стоимость: в 2013 году – 14,9 %, в 2014 году – 15,0 %, а в 2015 году – 16,7 %.

Структура поступления налоговых платежей в консолидированный бюджет
Российской Федерации за 2013-2015 гг.

Виды доходов	2013 г.		2014 г.		2015 г.	
	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%
1	2	3	4	5	6	7
Доходы бюджетов бюджетной системы РФ, всего	24082,4	100,0	26371,1	100,0	29107,8	100,0
В том числе налоговые доходы, всего	13097,9	54,4	14348,7	54,4	15681,7	53,9
Налог на добавленную стоимость	3602,4	14,9	3939,7	15,0	4862,0	16,7
Налог на прибыль организаций	2071,9	8,6	2374,7	9,0	2559,0	8,9
Налог на доходы физических лиц	2499,1	10,4	2700,7	10,2	2807,8	9,7
Налог на добычу полезных ископаемых	2575,8	10,7	2904,8	11,0	3203,5	11,0
Акцизы	1015,9	4,2	1071,6	4,1	1072,2	3,7
Водный налог	2,5	-	2,2	-	2,3	-
Государственная пошлина	111,0	0,5	113,6	0,4	122,4	0,4
Налог на имущество организаций	615,3	2,6	634,7	2,4	672,6	2,3
Транспортный налог	106,1	0,4	117,5	0,4	125,4	0,4
Налог на имущество физических лиц	22,3	0,1	27,1	0,1	30,3	0,1
Земельный налог	156,6	0,6	177,6	0,7	189,6	0,6
Иные налоги и сборы	327,5	1,3	284,0	1,1	34,6	0,1

Второе значение имеют платежи по налогу на добычу полезных ископаемых (10,7% -11,0%), третье – платежи по налогу на доходы физических лиц – от 10,4 % в 2013 году до 8,9 % в 2015 году. Несмотря на снижение доли налоговых платежей, их величина в абсолютном выражении увеличивается с 2499,1 млрд. руб. в 2013 году до 2807,8 млрд. руб. в 2015 г. Платежам по налогу на прибыль организаций по значимости в формировании консолидированного бюджета принадлежит четвертое место – 8,9% в 2015 году.

Значимость налога на добавленную стоимость в формировании доходов федерального и консолидированного бюджетов Российской Федерации в основном обусловлена оптимальным проявлением его фискальной функции. Это позволяет аккумулированные денежные средства перераспределять на выполнение функций государства, в том числе поддерживать путем инвестиций различные сферы экономики, как производственные, так и социальные. Можно отметить, что в этом проявляется косвенно и его регулирующая функция [43].

ГЛАВА 2. РЕГУЛИРУЮЩАЯ РОЛЬ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В РАЗВИТИИ ЭКОНОМИКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Система государственного регулирования экономикой

Мировая глобализация экономики способствует увеличению мобильности капитала и трудовых ресурсов и в современном мире возникает конкуренция между странами за их привлечение. Государство имеет возможность путем системы экономических и политических инструментов оказывать воздействие на эти процессы, то есть осуществлять государственное регулирование экономикой на своей территории и косвенно воздействовать на развитие экономики других стран. Одним из примеров может быть введение ввозных и вывозных таможенных пошлин на ряд новых товаров, продуктов или их изменение на уже действующие таможенные пошлины, тем самым регулируется величина экспорта и импорта товаров, продукции, которые оказывают влияние на развитие отдельных отраслей экономики. Особенно этот вопрос остро стоит в связи с введением экономических санкций в отношении Российской Федерации. Российское государство приняло ряд кардинальных законов, которые создали более благоприятные условия для развития бизнеса на территории России и, а также отсутствие конкуренции импортной продукции дало возможность производителям активно осуществлять свою деятельность, внедрить в производство новые технологии и добиться достаточно хорошей эффективности, что способствовало осуществить импортозамещение ряда товаров, продуктов, ранее ввозимых из зарубежных стран. В тоже время в зарубежных странах (особенно в странах Западной Европы) возникло перепроизводство ряда товаров, особенно скоропортящихся продуктов питания (овощи, фрукты, мясная и молочная продукция), что

привело к спаду производства и негативному влиянию на уровень жизни населения занятых в производстве вышеуказанных товаров и продуктов.

При государственном регулировании экономики активно используются налоговые механизмы. К ним можно отнести снижение налоговых ставок, введение в законодательство системы налоговых льгот, специальных налоговых режимов и др. Необходимость в этом возникла особенно остро на уровне интеграционных объединений, где барьеры для перемещения факторов производства сведены к минимуму. В подобных обстоятельствах страны прибегают к гармонизации своих налоговых систем, то есть стремятся создать примерно одинаковые условия налогообложения деятельности хозяйствующих субъектов [42].

Мировая экономика в современных условиях характеризуется увеличением мобильности факторов производства. С одной стороны, это обусловлено развитием научно-технического прогресса, с другой - усилением интеграционных процессов, упрощающих перемещение капитала и трудовых ресурсов. По этой причине страны, предоставляющие более привлекательные условия ведения бизнеса, могут приобретать дополнительные источники для экономического роста. Поскольку налогообложение является важным фактором, влияющим на принятие хозяйствующими субъектами финансовых решений, вопрос налоговой конкуренции между странами приобретает особую значимость.

В последние годы в мире наблюдается увеличение числа экономических союзов и иных интеграционных структур. Они характеризуются устранением барьеров для свободной торговли и движения капитала между объединенными странами. При этом внутри союзов вопрос налоговой конкуренции встает наиболее остро, поскольку прозрачность границ упрощает перемещение финансовых потоков и трудовых ресурсов. Для устранения возникающих противоречий страны предпринимают попытки гармонизировать свои

налоговые законодательства, уравнивая экономические условия для ведения бизнеса.

Конечно, гармонизация налоговых систем стран - участниц подобных объединений увеличивает товарооборот между странами, однако при этом каждое из государств испытывает бремя международных соглашений, в связи с чем утрачивает часть своего финансового суверенитета.

Как показывает практика, на первых этапах интеграции (в частности, при образовании Таможенных союзов) происходит гармонизация косвенных налогов (НДС и акцизов). Эти шаги позволяют урегулировать налогообложение экспортно-импортных операций внутри объединения в условиях отсутствия таможенного контроля на границах. Гармонизация прямого налогообложения (налог на прибыль, налог на имущество и др.) проводится посредством взаимного принятия соглашений об избежании двойного налогообложения, а также соглашений об обмене информацией между компетентными органами стран - участниц Таможенного союза.

Уровень налоговой нагрузки в государстве играет важнейшую роль для привлечения инвестиций в экономику. В связи с ужесточением налоговой конкуренции страны вынуждены снижать финансовое бремя организаций путем уменьшения ставок прямых налогов, что оказывает негативное влияние на поступление бюджетных средств [28].

Чтобы восполнить выпадающие доходы, государства вынуждены повышать косвенные налоги. При этом одновременно решается несколько проблем:

- во-первых, стимулируются привлечение инвестиций и развитие частного капитала;
- во-вторых, увеличиваются доходы бюджета за счет поступления налога на добавленную стоимость и иных налогов на потребление (в том числе в связи с расширением рынка из-за притока иностранного капитала).

В указанных условиях унификация ставок налога на добавленную стоимость в рамках интеграционного объединения существенно снижает возможность государства регулировать распределение налогового бремени между налогоплательщиками различного уровня (уменьшается возможность маневрирования прямыми налогами).

Согласно одному из сложившихся подходов, налоговая конкуренция имеет положительное воздействие, поскольку заставляет государства активнее и эффективнее осуществлять финансовую политику государства, в том числе по вопросам налогового регулирования развитием экономики. Кроме того, различия в налоговых системах зарубежных стран благотворно влияют на плательщиков налогов. Налогоплательщики имеют право выбирать местонахождение ведения бизнеса и свое местонахождение, исходя из предоставления разных объемов экономических благ.

Кроме вышеизложенного ряд ученых приходят к выводу, что применение низких налоговых ставок, устанавливаемых в результате экономической конкуренции, способно принести гораздо больший положительный эффект, чем кажется с первого взгляда. Следует отметить, что экономические возможности различных стран при решении вопроса о снижении налоговых ставок во многом зависят от территориальной величины страны и уровня развития ее экономики. Большие по размеру страны могут поддерживать более высокий уровень налогообложения, в то время как небольшие стремятся установить минимально возможные ставки. Причина состоит в том, что большие страны имеют возможность предоставлять широкий спектр общественных благ ввиду более диверсифицированной экономической системы. Это снижает негативное воздействие высокого налогового бремени как на само производство, так и на население страны. Небольшие страны лишены такой возможности и вынуждены снижать налоговые ставки, вводить налоговые льготы что бы привлечь на свою территорию инвестиционные потоки.

В настоящее время под налоговой конкуренцией следует понимать соперничество стран за мобильные факторы производства, выражающееся в создании благоприятного экономического климата посредством снижения налоговой нагрузки. Прогнозирование влияния налоговой конкуренции на экономику страны является приоритетной задачей для ее управляющих структур. В последнее время для этого активно используются многочисленные эконометрические модели, учитывающие влияние на величины налоговых ставок различных факторов (политический строй государства, макроэкономические индикаторы, культурно-исторические аспекты и др.). Однако использование подобных методов моделирования усложняется тем, что многие из этих факторов плохо поддаются оценке [25].

Как отмечалось выше платежи по налогу на добавленную стоимость налог являются главным источником налоговых поступлений в доходную часть федерального бюджета, то есть реализация фискальной функции налогом на добавленную стоимость осуществляется в полной мере. Однако налогам присуща еще и регулирующая функция, которая в настоящее время недостаточно полно выполняется на практике. Это относится и к налогу на добавленную стоимость.

Налоговые отношения выражают интересы государства и налогоплательщиков, всех заинтересованных взаимосвязанных сторон. Поэтому налоговое регулирование — это приоритет механизмов согласования интересов и стимулирования всех заинтересованных участников, включая прямые (дотации, субсидии, др.) и косвенные (налоговые, таможенные, тарифные, кредитные, страховые и др.) меры государственного экономического стимулирования и регулирования социального развития, а также сглаживания разногласий ведомственных и региональных интересов. Среди различных видов налогов это особенно проявляется на группе косвенных налогов, а именно регулирование экономикой посредством налога на добавленную стоимость.

Регулирующая роль налога на добавленную стоимость осуществляется посредством установления в 21 главе Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на добавленную стоимость» положений об освобождении отдельных групп налогоплательщиков от исполнения обязанностей налогоплательщика, перечня хозяйственных операций, которые не являются объектами или освобождаются от налогообложения, применения налоговых вычетов, установлением дифференцированных ставок налога. Кроме этого большое значение в развитии экономики России является территориальное ограничение взимания НДС, то есть налог взимается только с деятельности хозяйствующих субъектов, осуществляемой на территории Российской Федерации, что положительно влияет на развитие бизнеса российскими предпринимателями в зарубежных странах, а в конечном итоге приводит к дополнительным поступлениям в бюджетную систему, например посредством платежей по налогу на прибыль организаций и налогу на доходы физических лиц [34].

Таким образом, в эпоху мировой глобализации экономики государственное регулирование экономикой выступает как одним из важнейших факторов, влияющих на темпы ее роста и повышения благосостояния населения. Важнейшим инструментом экономического регулирования экономикой является налоговая политика. Она предусматривает различные инструменты поддержки бизнеса, привлечения инвестиций зарубежных стран, и тем самым стимулирует развитие экономики страны в целом. Как отмечалось выше наибольшее значение в этом направлении регулирования развитием экономикой имеют косвенные налоги, а особенно налог на добавленную стоимость. Именно в сущности этого налога наиболее значимо проявляется регулирующая роль, которая достигается путем введения дифференциации налоговых ставок, перечня необлагаемых операций, предоставлением освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость для ряда хозяйствующих субъектов.

2.2. Освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость

Целью предоставления системы льгот по налогу на добавленную стоимость в основном является государственное регулирование развития экономики посредством налогообложения направленное на стимулирование развитие жизненно важных, социально значимых и инновационных отраслей, так как любое предоставление льгот снижает роль фискальной функции налогов и величину налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации. Например, в статью 143 НК РФ «Налогоплательщики» в 2013 году ввели положение, что не признаются налогоплательщиками FIFA (Federation Internationale de Football Association), их дочерние организации, организации, осуществляющие поставки товаров, работ и услуг, связанные с подготовкой и проведением чемпионата Мира по футболу на территории Российской Федерации. В данном случае освобождение от налогоплательщика НДС позволит этим субъектам оказывать услуги с меньшими затратами, так как в цену товаров, работ, услуг не будет включаться налог на добавленную стоимость, что в целом приведет к снижению затрат на проведение чемпионата. Это отвечает, как интересам государства, так и рядовых участников мероприятия. В данном случае регулирующая роль НДС проявляется в снижении цены на предоставляемые товары, работы и услуги.

В статье 145 НК РФ «Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика» установлено, что организации и индивидуальные предприниматели при определенных условиях могут быть освобождены от исполнения обязанностей по уплате НДС. Выручка от реализации товаров работ, услуг без учета налога на добавленную стоимость за три предшествующих месяца в совокупности не должна превышать 2 млн руб. Освобождение не распространяется на операции с подакцизными товарами, если хозяйствующий субъект осуществляет иные операции, то при выполнении

вышеуказанного условия он может взять освобождение исполнения обязанностей по уплате НДС. Освобождение не имеют право применять и хозяйствующие субъекты, осуществляющие ввоз и ввозом товаров на территорию Российской Федерации. Налогоплательщик информирует налоговый орган о своем намерении использовать указанное право на освобождение. Освобождения предоставляется на срок 12 календарных месяцев, если не нарушаются условия для его предоставления.

Например, у хозяйствующего субъекта реализация товара за три последовательных месяца составила: май – 850 тыс. руб., июнь – 620 тыс. руб., а в июле – 400 тыс. руб. без налога на добавленную стоимость. Сумма реализации за три месяца составила 1870 тыс. руб., то есть меньше 20 млн. рублей. Поэтому хозяйствующий субъект имеет право взять освобождения от исполнения обязанностей по уплате НДС [41].

Как видно из условий предоставления освобождения от исполнения обязанностей по уплате НДС эта мера направлена на стимулирование развития малого бизнеса, так как не уплачивая налог на добавленную стоимость они имеют возможность при прочих равных условиях формировать цену реализуемых товаров, оказываемых работ и услуг ниже чем, крупные хозяйствующие субъекты, не имеющие право применять эту льготу.

Следует отметить, что хозяйствующие субъекты должны документально подтвердить свое право на применение освобождения. Для этого они предоставляют в налоговые органы по месту своего учета следующие документы:

- выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации);
- выписка из книги продаж;
- выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели).

Так как бухгалтерский баланс ведется по правилам бухгалтерского учета, а книга учета доходов и расходов и книга продаж ведутся на основании данных счетов-фактур, которые также оформляются по правилам бухгалтерского учета, то и сведения о размере выручки необходимо определять по данным регистров бухгалтерского учета. Такой вывод сделал Пленум ВАС РФ от 30.05.2014 года № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость». Из этого следует, что при определении размера выручки следует исходить из правил ее признания и отражения в бухгалтерском учете. При этом если возникают спорные вопросы, то следует исходить из того, что налогоплательщикам предоставлено право на освобождение от уплаты НДС, так как помимо цели развития малого бизнеса с точки зрения государства нецелесообразно администрирование налога в отношении лиц, которыми совершается незначительный объем облагаемых налогом операций [22, 30].

Федеральным законом от 28.09.2010 № 243-ФЗ введена в действие статья 145.1 Налогового кодекса Российской Федерации, которая предусматривает освобождения от обязанности по уплате НДС для организация, получивших статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково». Условием такого освобождения являются такие критерии: не превышение размера выручки одного миллиарда рублей, прибыли - 300 миллионов рублей с 1-го числа налогового периода. Выручка и прибыль рассчитываются в соответствии с 25 главой НК РФ «Налог на прибыль организаций». Освобождение предоставляется с целью разработки развития инновационных технологий и более быстрого внедрения их на практике.

В статье 149 НК РФ «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)» приводится перечень операций, которые не облагаются налогом на добавленную стоимость. В основном это

операции, относящиеся к группе реализации товаров, работ услуг социально значимого характера:

- медицинские товары отечественного и зарубежного производства по перечню, утвержденному Правительством Российской Федерации;
- медицинские услуги, кроме косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг;
- услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими документами;
- услуги по присмотру и уходу за детьми в организациях, осуществляющих образовательную деятельность;
- реализация продуктов питания, непосредственно произведенных столовыми образовательных и медицинских организаций;
- услуги по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного) и т.д.

Если провести анализ предоставления льгот по налогу на добавленную стоимость с целью поддержки отдельных отраслей или видов деятельности и обобщить результаты, то можно выделить шесть направлений:

- медицинская деятельность;
- банковская сфера;
- инновационная сфера;
- сфера жилой недвижимости;
- транспортная сфера;
- социальная сфера.

Наглядно направление установленных льгот и их содержание представлены в таблице 2.1 [5, 23].

Предоставление льгот по налогу на добавленную стоимость

Направление	Содержание
1. Медицинская деятельность	Не облагается НДС оказание ряда медицинских услуг и реализация медицинских товаров, включая услуги аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, услуги по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, услуги по оказанию протезно-ортопедической помощи
2. Банковская сфера	Не облагается НДС большинство операций банковской сферы и услуги страхования
3. Инновационная сфера	Не облагается НДС передача прав на ряд объектов интеллектуальной собственности (изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау)), выполнение ряда научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (при соблюдении определенных условий). От уплаты НДС при ввозе на территорию Российской Федерации освобождается высокотехнологическое оборудование (в том числе комплектующие и запасные части к нему), аналоги которого не производятся в Российской Федерации.
4. Сферы жилой недвижимости	Не облагается НДС реализация и аренда жилой недвижимости
5. Транспортная сфера	Не облагаются НДС услуги по перевозке пассажиров при выполнении определенных условий
6. Сфера образования, культуры	Не облагаются НДС услуги в сфере культуры и искусства, образования, по организации и проведению физкультурных, физкультурно-оздоровительных и спортивных мероприятий, по социальному обслуживанию несовершеннолетних детей и т.д.

Плательщики имеют право воспользоваться льготами либо освобождением от уплаты НДС или нет. Причем от некоторых льгот отказываться нельзя. Проанализируем распространенные на практике льготы в части НДС с точки зрения выгоды для налогоплательщика. Рассмотрим какие действия необходимо предпринять, чтобы воспользоваться либо отказаться от законных льгот.

Как отмечалось, налоговые льготы в части федеральных налогов, порядок и условия их применения установлены в Налоговом кодексе Российской Федерации. Операции, по которым плательщик не исчисляет НДС, предусмотрены ст. 149 НК РФ. От тех из них, что обозначены в п. 1 и 2, плательщик отказаться не вправе, например, предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, операции по реализации лома и отходов черных и цветных металлов,

Льготы, по которым налогоплательщик имеет право выбора применять их или нет приведены в п. 3 ст. 149 НК РФ, например, услуги санаторно-курортных, оздоровительных компаний, оформленные путевками либо курсовками, являющимися бланками строгой отчетности. От таких «необязательных» льгот плательщик может отказаться целиком вне зависимости от того, кто признается потребителем льготных услуг. При этом плательщик должен исходить из своих интересов.

Для того чтобы отказаться от льгот, налогоплательщик должен представить в свою налоговую инспекцию заявление в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого он намерен отказаться от освобождения. Отказ от льгот осуществляется на срок не менее одного года. Поэтому отказаться от льготы на меньший срок, например, на один квартал, нельзя. Установленной формы заявления об отказе от льготы нет. Поэтому налогоплательщик может написать заявление в произвольной форме с обязательным указанием наименования льготированной операции и периода освобождения от льготы. Если налогоплательщик в принципе не собирается пользоваться льготой, в заявлении следует указать на это [17, 18].

Следует отметить, что, если налогоплательщик не представил (подал с просрочкой) заявление, льготу нужно применять. И лишь со следующего налогового периода (квартала), при условии подачи соответствующего заявления в срок, можно будет отказаться от льготы.

Вместе с тем обозначенный порядок часто нарушается. Во-первых, штрафных санкций за неподачу заявления Налоговым кодексом не предусмотрено. Во-вторых, в настоящее время компетентные органы, ссылаясь на позицию высших арбитров, проявляют лояльный подход к решению вопроса с налоговыми вычетами как самими, которые рассматриваются как налоговые льготы. Это касается и их контрагентов (плательщиками НДС, располагающими счетами-фактурами, которые выставлены организацией, ведущей «льготные» операции) [20, 38].

Одним из наиболее эффективных и динамично развивающихся инструментов налогового регулирования в современной налоговой системе Российской Федерации являются налоговые вычеты. В связи с развитием налогового законодательства РФ на современном этапе роль последних в системе налогообложения постоянно возрастает.

Часть первая НК РФ не содержит определения налоговых вычетов, но, несмотря на его отсутствие, законодатель широко использует данное понятие в части второй Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе в отношении налога на добавленную стоимость. По функциональной направленности налоговые вычеты можно подразделить на вычеты, направленные на реализацию общеэкономических принципов налогообложения, и вычеты, имеющие социальную направленность. К первым можно отнести налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость и акцизам. Рассмотрим основы правовой регламентации их применения.

Суммы НДС, подлежащих уплате, исчисляются по итогам налогового периода как соответствующие налоговой ставке процентные доли соответствующей налоговой базы, уменьшенные на сумму налоговых вычетов. Вычетам по НДС подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, работ, услуг, а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в

определенных НК РФ случаях. В большинстве случаев вычеты по НДС предоставляются в отношении сумм налога, которые налогоплательщик заплатил своим поставщикам при оплате приобретенных у них товаров (работ, услуг). Необходимо отметить, что налоговые вычеты по НДС применяются всеми плательщиками, подтверждающих свое право на получение вычета.

Исходя из анализа природы налоговых вычетов по НДС, можно сделать вывод, что применительно к косвенным налогам вычеты представляют собой элемент порядка исчисления налога и направлены на соблюдение такого важнейшего принципа налогообложения, как однократность, т.е. один и тот же объект налогообложения может облагаться налогом только один раз.

Таким образом, вычеты по косвенным налогам направлены в первую очередь не на уменьшение налогооблагаемой базы, как при прямых налогах, а на установление такого порядка исчисления указанных налогов, который обеспечивает соблюдение важнейшего принципа однократности налогообложения. В противном случае в отсутствие вычетов в силу природы косвенных налогов возникало бы двойное налогообложение [39].

На практике может возникнуть ситуация, когда компания не отражала льготированные операции в соответствующем разделе налоговой декларации. Как отмечает ФНС России, факт не учёта налоговой льготы при составлении декларации за конкретный налоговый период сам по себе не означает отказ от использования льготы в этом периоде. То есть компания может задним числом путем подачи уточненную декларацию и реализовать право на льготу [19, 22].

Одним из наиболее частых запросов налоговых органов, осуществляемых в ходе камеральной налоговой проверки, является истребование документов по операциям, которые отражаются в налоговой декларации по НДС в разделе операций, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения) и т.д. По всем ли «льготным» операциям, указанным в п. 2 и 3 ст. 149 НК РФ, плательщик обязан представлять документы? На основании анализа постановлений судебных органов можно сделать вывод, что право на

запрос документов в рамках камеральной налоговой проверки в части «льготных» операций может быть реализовано налоговыми органами в ситуации, когда применяемая льгота предназначена только для определенной категории лиц. Так, примерами таких налоговых льгот являются операции по реализации:

- продуктов питания, непосредственно произведенных столовыми образовательных и медицинских организаций;
- предметов религиозного назначения и религиозной литературы, производимых религиозными организациями и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации;
- товаров, работ, услуг, производимых и реализуемых общественными организациями инвалидов.

Именно в отношении подобных операций налогоплательщик должен быть готов представить при камеральной проверке налоговым органам документы, подтверждающие использование льготы.

Кроме того, хозяйствующим субъектам следует иметь в виду, что использование льготы в соответствии со статьей 149 НК РФ обязывает организацию и ведение отдельного учета «входного» по облагаемым и необлагаемым операциям [33, 38].

2.3. Значение дифференцированных ставок в развитие экономики

Как отмечалось в параграфе 1.1 налог на добавленную стоимость входит в налоговые системы многих зарубежных стран, что является одним из условий вступления во Всемирную торговую организацию. Основная цель это создать конкуренцию товаров на международном рынке не за счет структуры цены, а за счет внедрение передовых технологий, дизайнерских решений, экологических преимуществ. Однако страны имеют право устанавливать свои размеры ставок по НДС, решая тем самым многие вопросы своей экономики в том числе и регулирование ее развития как в целом, так и отдельных отраслей или производств. В таблице 2.2 приведены размеры ставок по налогу на добавленную стоимость в ряде стран мира (Приложение 1).

Таблица 2.2

Ставки налога на добавленную стоимость в различных странах

Страна	Ставки НДС, %	Страна	Ставки НДС, %
1	2	3	
Великобритания	0; 5; 17,5	Россия	0; 10; 18
Венгрия	5; 20	США	различные
Германия	7; 19	Турция	1; 8; 18
Ирландия	0; 4,8; 5,2; 13,5; 21	Узбекистан	20
Италия	4; 10; 20	Франция	19,6
Казахстан	13	Швейцария	0; 2,4; 3,6; 7,6
Канада	6	Швеция	6; 12; 25
Китай	13; 17	Япония	0,48-0,504

Как видно из данных таблицы 2.2 во многих странах максимальная ставка по налогу на добавленную стоимость не превышает 20%. Из приведенного перечня стран наибольшая дифференциация ставок установлена в Ирландии (5 ставок: минимальная 0%, максимальная - 21 %) и в Швейцарии (4 ставки: минимальная 0%, максимальная – 7,6 %). Наиболее благоприятная налоговая

система установлена в Японии – ставки по НДС установлены в пределах 0,48-0,504 [24].

На территории Российской Федерации статьей 164 Налогового Кодекса Российской Федерации установлены три ставки по налогу на добавленную стоимость: 0 %, 10 %, и 18%. Дифференциация направлена на поддержку производства отдельных товаров, продуктов питания, осуществления услуг и снижения цен при их реализации. Кроме этого осуществляется поддержка и стимулируется развитие внешнеэкономической деятельности.

Ставка 0% установлена п.1 ст.164 НК РФ и применяется при экспорте, международных перевозках и в других случаях, например,

- реализация товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта;
- услуг по международной перевозке товаров всеми видами транспорта при условии, что пункт отправления или пункт назначения товаров расположен за пределами территории Российской Федерации;
- работ (услуг), выполняемых (оказываемых) организациями трубопроводного транспорта по транспортировке нефти, нефтепродуктов, природного газа,
- услуг, оказываемых организацией по управлению единой национальной (общероссийской) электрической сетью по передаче электрической энергии в электроэнергетические системы иностранных государств;
- услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения расположены за пределами территории Российской Федерации, при условии оформления перевозок на основании единых международных перевозочных документов;
- товаров (работ, услуг) в области космической деятельности и т.д.

Регулирующая роль НДС при установлении ставки 0 % проявляется в государственной поддержке хозяйствующих субъектов, которые занимаются

производством и реализацией товаров за пределы таможенной территории России. Это позволяет им не только снижать цены на товары, так как НДС не включается в цену товара и таким образом добиваться повышения его конкурентоспособности на зарубежных рынках, но и иметь прямую экономическую выгоду в виде получения из бюджета государства «входного НДС по материалам, услуга, которые использовались при производстве товара, реализованного в режиме таможенного экспорта. Предположим ООО «Восток» для производства товара на экспорт использовало материалы, приобретенные у поставщиков на сумму 12760 тыс. руб., в том числе НДС 1950 тыс. руб. При реализации товара на экспорт применяется ставка 0%. Так как НДС уплачиваемый в бюджет государства рассчитывается как разница между величиной налога от облагаемой базы и налоговыми вычетами, то получаем отрицательный результат: $\text{Обл. база} * 0\% - \text{Нал. выч. (1950)} = - 1950$ (тыс. руб.). Это означает, что при наличии подтверждающих документов о правомерности применения ставки 0%, налоговые органы возместят ООО «Восток» Суммы по «входному» НДС в размере 1950 тыс. руб. Денежные средства организация имеет право использовать на любые цели, в том числе и на расширенное воспроизводство. В данном случае регулирующая роль НДС проявляется двумя факторами: снижение цены на товары и получения денежных средств из бюджета государства.

Ставка НДС 10% применяется только при реализации товаров, указанных в перечнях, утвержденных Правительством (п. 2 ст. 164 НК РФ, п. 20 Постановления Пленума ВАС от 30.05.2014 N 33). Они включают в себя:

- 1) продовольственные товары - например, мясо и мясопродукты (кроме деликатесов), молоко, растительные масла, сахар, рыба, море- и рыбопродукты (кроме деликатесов), макаронные изделия, овощи;
- 2) детские товары. К ним, в частности, относятся трикотажные и швейные изделия (кроме изделий из натуральной кожи и меха) для детей (включая

старшую школьную возрастную группу), детская обувь, кровати, игрушки и школьные принадлежности;

3) периодические печатные издания и книги за исключением рекламного и эротического характера;

4) медицинские товары отечественного и зарубежного производства: лекарственные средства, медицинские изделия, за исключением операции по которым освобождаются от налогообложения в соответствии со ст. 149 НК РФ.

Кроме этого по ставке 10 % облагается реализация зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов, чем оказывается государственная поддержка и тем самым стимулируется развитие животноводства и птицеводства и делает их продукцию более доступной на рынке сбыта для населения страны в отношении ценового фактора.

Следует отметить, что Федеральным законом от 29.12.2015 № 386-ФЗ «Об установлении коэффициента-дефлятора на 2016 год и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» в п. 2 ст. 164 НК РФ НК РФ был введен пп. 7, согласно которому в отношении услуг по перевозкам пассажиров и багажа железнодорожным транспортом общего пользования в дальнем сообщении с 01.01.2016 стала применяться ставка по НДС в размере 10%.

Это положение не распространялось на аналогичные услуги при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположен за пределами территории РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов. Как отмечалось выше к таким услугам на основании пп. 4 п. 1 ст. 164 НК РФ применяется ставка НДС, равная 0% [21].

Но Федеральным законом № 401-ФЗ признан утратившим силу с 01.01.2017 пп. 7 п. 2 ст. 164 НК РФ. Дело в том, что с названной даты и к этим услугам применяется ставка НДС в размере 0% (п. 1 ст. 164 НК РФ дополнен пп. 9.3). Для подтверждения права на применение названной ставки и

соответствующих налоговых вычетов надо представить в налоговые органы реестр единых перевозочных документов по перевозке пассажиров и багажа, определяющих маршрут перевозки, с указанием в нем номеров перевозочных документов, пунктов отправления и назначения, даты оказания услуг, стоимости услуг по перевозке пассажиров и багажа (ст. 165 НК РФ дополнена п. 5.3). Согласно п. 11 ст. 13 Федерального закона № 401-ФЗ новая норма будет действовать по 31.12.2029 года.

Ставка НДС 18% - это общая ставка по налогу на добавленную стоимость. По ней исчисляют налог, подлежащий уплате в бюджет, при реализации большинства товаров (работ, услуг), которые не указаны выше.

Расчетная ставка 18/118 или 10/110 применяется в случаях, когда налоговая база по НДС включает в себя налог. Все эти случаи перечислены в п. 4 ст. 164 НК РФ. Среди них, в частности, - исчисление НДС при следующих операциях:

- получении авансов в счет предстоящих поставок;
- удержании НДС налоговым агентом;
- реализации товаров, учтенных с НДС;
- реализации сельхозпродукции, закупленной у граждан;
- переуступке требования.

Если товары, при продаже которых налоговую базу определяете с учетом налога, обычно реализуются по ставке 18%, то используйте расчетную ставку 18/118, а если по ставке 10% - то 10/110.

Следует отметить, что при реализации товаров (работ, услуг) нужно исчислять НДС по ставке, предусмотренной Налоговым кодексом Российской Федерации. Произвольно применять (выбирать) ставку нельзя. По счету-фактуре с указанием неправильной ставки (например, 18% вместо 10%) покупатель не вправе принять НДС к вычету [45, 46].

Таким образом, устанавливая дифференцированные ставки по налогу на добавленную стоимость государство регулирует развитие экономики, стимулирует более интенсивное развитие ее отдельных отраслей, групп производств, в чем и проявляется регулирующая функция налога на добавленную стоимость. С другой стороны, осуществляется цель - социальная защита населения страны в обеспечении товарами и услугами первой необходимости, а именно продуктами питания, медицинскими лекарствами и услугами, товарами для детей. Применяя ставку 10 % при реализации этих товаров и осуществлении услуг, бизнес формирует более доступные цены. В связи с этим, кроме роста экономики (появляются новые рабочие места, внедряются инновационные технологии, что приводит к повышению оплаты труда) и решается задача снижения социальной напряженности общества.

2.4. Пути совершенствования регулирующей роли налога на добавленную стоимость

В проекте Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов в разделе II «Основные меры в области налоговой политики, планируемые к реализации в 2017 году и плановом периоде 2018 и 2019 годов» п.6 «Совершенствование порядка налогообложения налогом на добавленную стоимость (НДС)» излагается следующее в отношении совершенствование регулирующей функции налога на добавленную стоимость:

- 1) в целях создания стимулов для роста товарооборота российских розничных сетей, реализующих потребительские товары, предлагается реализовать механизм для возврата иностранным физическим лицам части сумм НДС, уплаченных ими при приобретении товаров в период временного пребывания в Российской Федерации, путем установления ставки НДС в

размере 0 процентов по этим товарам в случае их вывоза за пределы таможенной территории ЕАЭС;

2) предполагается принятие законодательных мер, направленных на упрощение администрирования начисления НДС, полученного продавцом в составе авансового платежа, а также принятия к вычету у покупателя НДС, уплаченного в составе авансового платежа, что упростит начисление, а в ряде случаев позволит уменьшить суммы налоговых платежей по налогу на добавленную стоимость и будет в конечном итоге стимулировать развитие этих хозяйствующих субъектов.

3) устанавливается ставка НДС в размере 0 процентов на услуги по перевозке пассажиров и багажа железнодорожным транспортом общего пользования в дальнем сообщении с 1 января 2017 года до 1 января 2030 года, а также продлить срок применения ставки НДС в размере 0 процентов на услуги по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении до 1 января 2030 года [14, 15, 16].

Вышеуказанные меры, разработанные и включенные в Основные направления налоговой политики на перспективный период, усиливают регулирующую роль налога на добавленную стоимость в развитии отдельных отраслей экономики, что приведет и к дополнительным налоговым платежам в доходную часть бюджета, то есть в конечном итоге усилит и фискальную функцию налогов. Тем самым подтверждается существующая взаимосвязь между регулирующей и фискальной функциями.

Кроме направлений, разработанных в рамках налоговой политики Российской Федерации на перспективный период следует усилить регулирующую роль налога на добавленную стоимость по следующим направлениям:

1) инвестиционная деятельность. Инвестиционная деятельность определяет темпы экономического и социального развития страны, технологический уровень и эффективность производства, а также

конкурентоспособность производимых товаров на мировых рынках. Положительная и стабильная динамика привлечения инвестиций является предпосылкой достижения устойчивых темпов экономического роста. С целью стимулирования инвестиционной деятельности рекомендуется установить «налоговые каникулы» по НДС вновь созданным производствам на время окупаемости капитальных вложений. Это создаст более благоприятные налоговые условия и для привлечения инвестиций из зарубежных стран и ведения инвестиционной деятельности на территории России.

Налоговое регулирование инвестиционной деятельности осуществляется через налоговые механизмы с использованием налоговых инструментов, которые можно классифицировать по группам:

- 1-я группа. Трансформация состава и структуры действующих налогов и сборов;
- 2-я группа. Изменение обязательных элементов налогообложения по существующим налогам и (или) сборам: в отношении ставок по налогу на добавленную стоимость расширить их дифференциацию, то есть разработать пониженные ставки для внедрения инновационных технологий;
- 3-я группа. Предоставление налогоплательщику при его соответствии определенным условиям особого порядка налогообложения: ввести пониженные ставки НДС для обложения финансово-хозяйственной деятельности по отраслевому признаку (машиностроение, животноводство и т.д.)
- 4-я группа. Вспомогательные нормативно-правовые инструменты из области налогового и смежных областей права;
- 5-я группа. Комбинированный инструмент налогового регулирования: оптимизация уровня налоговой нагрузки с учетом отраслевых особенностей.

Инструменты первых трех групп тесно связаны с четвертой, так как налоговые и другие виды санкций (административные и уголовные меры в

данном случае рассматриваются исключительно по отношению к налоговым вопросам) необходимы ввиду постоянных изменений экономико-социальных и общественно-политических отношений. Кроме того, посредством налоговых и других связанных с ними санкций государство регулирует и контролирует подобные изменения.

Все перечисленные инструменты можно использовать в двух направлениях. Первое - льготирование. В данном направлении законодатели используют налоговое регулирование, если хотят смягчить существующие условия налогообложения для плательщиков или предоставить альтернативные варианты, более выгодные в определенных ситуациях.

Кроме налоговых льгот существуют также налоговые преференции. Они отличаются от налоговых льгот тем, что предоставляются под конкретные цели, поэтому можно считать их одним из видов налоговых льгот, отличающихся целевой составляющей.

Особо стоит отметить пятую группу инструментов налогового регулирования, так как формирование оптимального уровня налоговой нагрузки без наличия соответствующей информации по применению инструментария из первых четырех групп невозможно.

Следует отметить также, что с помощью перечисленных налоговых инструментов можно регулировать не только инвестиционные, но и другие социально-экономические процессы. Кроме того, регулирование инвестиционной деятельности с помощью налоговых инструментов существенными преимуществами в сравнении с неналоговым регулятивным инструментарием: оно не создает для налогоплательщика дополнительных обязательств, а лишь трансформирует существующие; во-вторых, от государства не требуется выделения собственных финансовых ресурсов и дополнительного контроля за их использованием, как, например, при целевом финансировании [23, 26].

2) стимулирование научно-технического прогресса и коммерческого освоения новых высокотехнологичных и наукоемких технологий. Использование в этих целях налога на добавленную стоимость обеспечивает решение трех важнейших задач:

- пополнение доходной части федерального бюджета за счет платежей по НДС и налога на прибыль хозяйствующего субъекта;
- обеспечение постоянного притока в экономику частного капитала, высвобождаемого из общественного производства;
- создание благоприятного инвестиционного и налогового климата для передней линии материально-технического производства, каковой являются высокотехнологичные и наукоемкие производства [27].

Таким образом осуществляется прямое и косвенное государственное стимулирование развития науки и техники. Грамотное применение налоговых инструментов для усиления регулирующей роли налога на добавленную стоимость способствует взаимосвязи все трех основных функций налога фискальной, экономической и контрольной. В конечном итоге государственной регулирование экономики отвечает интересам всех участников этого процесса и приводит к росту благосостояния населения страны.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В налоговые системы различных стран входит налог на добавленную стоимость. Как и всем налогам НДС присущи три функции: фискальная, экономическая и контрольная. В состав экономической функции входит подфункция регулирующая. Регулирующая роль налога на добавленную стоимость проявляется и косвенно через фискальную функцию, которая аккумулируя денежные средства в бюджете страны позволяет перераспределить их на решение государственных задач и функций, в том числе на развитие отдельных отраслей, реализовать социальные программы.

В Российской Федерации налог на добавленную стоимость был введен с 1 января 1992 года Законом Российской Советской Федеративной Социалистической Республики от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость». Следует отметить, что изначально ставка по НДС была установлена в размере 28 %, что было обременительно для налогоплательщиков, многие элементы налога были не достаточно полно определены. Поэтому постоянно вносились дополнения и изменения.

В настоящее время налог на добавленную стоимость исчисляется на основании положений главы 21 НК РФ. В параграфе 1.2 рассмотрены теоретические аспекты исчисления НДС, подлежащего уплате в бюджет. Отмечено, что налогоплательщики имеют право на освобождение от уплаты НДС, если у них в течение предшествующих 3 месяцев сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС в совокупности не превысила 2 млн. руб. Эта мера направлена в основном на поддержку организаций малого бизнеса, в чем и проявляется регулирующая роль НДС. Установлены дифференцированные ставки в зависимости от вида реализуемого товара, выполненных работ, услуг: 0, 10, 18%. Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму исчисленного налога от облагаемой базы на налоговые

вычеты, к которым относятся в основном суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг). Если сумма вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную от облагаемой базы, то разница подлежит возмещению налогоплательщику.

Далее рассмотрено значение налога на добавленную стоимость в формировании доходов федерального и консолидированного бюджетов России. Следует отметить, что налоговые доходы в рассматриваемом периоде 2013-2015 годов имеют тенденцию роста. В доходах федерального бюджета они увеличились на 1623,7 млрд. руб. или на 22,8 %. Среди налогов, платежи по которым поступают в федеральный бюджет лидирующее место занимает налог на добавленную стоимость: в 2013 году платежи составили 3602,4 млрд. руб. а в 2015 году – 4375,3 млрд. руб. За рассматриваемый период налоговые доходы по НДС увеличились на 772,9 млрд. руб. или на 21,4 %. В структуре федерального бюджета доля НДС в 2015 году составила 32 %, половину налоговых доходов и 1/3 всех доходов бюджета.

В доходах консолидированного бюджета также наблюдается тенденция роста платежей по НДС: в 2013 году поступило 3602,4 млрд. руб., а в 2015 году – 4862,0 млрд. руб. Увеличение за рассматриваемый период составило 1259,6 млрд. руб. или 35 %. В структуре консолидированного бюджета доля налоговых платежей составляет в 2015 году 53,9 %, в том числе НДС – 16,7 %.

Во второй главе рассмотрена регулирующая роль налога на добавленную стоимость в развитии экономики России. Отмечено, что при государственном регулировании экономики активно используются налоговые механизмы. Регулирующая роль налога на добавленную стоимость осуществляется посредством освобождения отдельных групп налогоплательщиков от исполнения обязанностей налогоплательщика, установления перечня хозяйственных операций, которые не являются объектами или освобождаются от налогообложения, применением налоговых вычетов, дифференцированных ставок налога. Кроме этого большое значение имеет территориальное

ограничение взимания НДС, что положительно влияет на развитие бизнеса российскими предпринимателями в зарубежных странах, приводит к дополнительным поступлениям в бюджетную систему России.

Если провести анализ предоставления льгот по налогу на добавленную стоимость с целью поддержки отдельных отраслей или видов деятельности и обобщить результаты, то можно выделить шесть направлений: медицинская деятельность, банковская сфера, инновационная сфера, сфера жилой недвижимости, транспортная сфера, социальная сфера.

Установлены три ставки по налогу на добавленную стоимость: 0 %, 10 %, и 18%. Дифференциация направлена на поддержку производства отдельных видов товаров, продуктов питания, осуществления услуг, что способствует и снижению цен при их реализации. Кроме этого осуществляется поддержка и стимулируется развитие внешнеэкономической деятельности. Применение ставок 10% способствует и осуществлению социальной защиты населения страны в обеспечении товарами и услугами первой необходимости продуктами питания, медицинскими лекарствами и услугами, товарами для детей.

В параграфе 2.4 рассмотрены предложение по совершенствованию исчисления НДС и усилению его регулирующей роли. Отмечено, что налоговой политикой государства предлагается реализовать механизм для возврата иностранным физическим лицам части сумм НДС, уплаченных ими при приобретении товаров в период временного пребывания в Российской Федерации; принять законодательные меры, направленных на упрощение администрирования начисления НДС. Кроме вышеназванных направлений следует усилить регулирующую роль НДС по развитию инвестиционной деятельности и стимулированию научно-технического прогресса, и коммерческого освоения новых высокотехнологичных и наукоемких технологий.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Текст]: в ред. от 21 июля 2014 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».
2. Гражданский Кодекс Российской Федерации [Текст]: Часть первая в ред. от 07 февраля 2017 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».
3. Гражданский Кодекс Российской Федерации [Текст]: Часть вторая в ред. от 03 июля 2016 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст]: Часть первая в ред. от 28 декабря 2016 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».
5. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст]: Часть вторая в ред. от 28 декабря 2016 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».
6. О налоге на добавленную стоимость [Текст]: Закон РСФСР от 06 декабря 1991 № 1992-1 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».
7. О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость [Текст]: Инструкция Госналогслужбы РФ от 09 декабря 1991 № 1 в ред. от 16 марта 1994 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».
8. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Текст]: Федеральный закон от 31 июля 1998 № 145-ФЗ в ред. от 28 декабря 2016 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

9. Об исполнении федерального бюджета за 2013 год [Текст]: Федеральный закон от 04 октября 2014 № 280-ФЗ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

10. Об исполнении федерального бюджета за 2014 год [Текст]: Федеральный закон от 05 октября 2015 № 276-ФЗ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

11. Об исполнении федерального бюджета за 2015 год [Текст]: Федеральный закон от 31 октября 2016 № 377-ФЗ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

12. Основные направления бюджетной политики на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов [Текст]: // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

13. Основные направления бюджетной политики на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов [Текст]: // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

14. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов [Текст]: // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

15. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов [Текст]: // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

16. Проект «Основных направлений налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов» [Текст]: // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

17. О направлении обзора судебных актов, вынесенных Верховным судом Российской Федерации по вопросам налогообложения за период 2014 года и первое полугодие 2015 года [Текст]: Письмо ФНС России от 17.07.2015 № СА-4-7/12693@ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

18. Об отказе от применения освобождения от НДС без уведомления налогового органа [Текст]: Письмо Минфина России от 12.11.2015 № 03-07-14/65155 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

19. Об НДС при выставлении счета-фактуры организацией, применяющей УСН [Текст]: Письмо Минфина России от 25.12.2015 № 03-11-11/76394 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

20. О направлении судебной практики (вместе с «Обзором судебных актов, принятых конституционным судом Российской Федерации и Верховным судом Российской Федерации по вопросам налогообложения во втором полугодии 2015 года») [Текст]: Письмо ФНС России от 24.12.2015 № СА-4-7/22683 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

21. О ставке НДС при реализации услуг, если цена договора сформирована без НДС [Текст]: Письмо ФНС России от 05.10.2016 № СД-4-3/18862 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

22. О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость [Текст]: Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 №33 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Судебная практика».

23. Акимова, Е.В. Налоговые льготы [Текст] / Е.В. Акимова под ред. Т.В. Гороховой. 3-е изд., перераб. и доп. // ГроссМедиа, РОСБУХ, 2016. – 546 С.

24. Вылкова, Е.С. Налоговое планирование. Теория и практика [Текст]: учебник для вузов /Е.С. Вылкова. – М.: Издательство Юрайт, 2014. - 660 с.

25. Зозуля, В.В. Гармонизация налоговых систем как способ ограничения налоговой конкуренции в условиях интеграции [Текст] / В.В. Зозуля, П.Д. Журавлев // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - № 31. - С. 20 -27.

26. Зозуля, В.В. Теоретические вопросы налогового регулирования инвестиционной деятельности [Текст] / В.В. Зозуля, А.Ю. Сергеев // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - № 33. - С. 35 -39.

27. Колчин, С.П. О налогообложении производителей высокотехнологичной и наукоемкой продукции [Текст] / С.П. Колчин // Финансы. - 2015. - № 6. - С. 27 - 29.

28. Лермонтов, Ю.М. Комментарий к Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов [Текст] / Ю.М. Лермонтов // Все о налогах. – 2015. - №9. – С. 3-11.

29. Луговая, Н.Н. Не упускай из виду [Текст] / Н.Н. Луговая // НДС: проблемы и решения. – 2017. - № 1. – С. 10-13.

30. Мельникова, Н.С. Методика определения эффективности реинжиниринга бизнес-процессов в коммерческом банке на основе системного подхода [Текст] / Н. С. Мельникова // Сетевой научно-практический журнал «Научный результат. Экономические исследования № 1(11) 2017г . – С. 66-72.

31. Сергеев, И.В. Экономика организации (предприятия) /Сергеев И.В., Веретенникова И.И. Учебник и практикум / Москва, 2016. Сер. 60 Бакалавр. Прикладной курс (6-е изд., пер. и доп).

32. Инновационные банковские технологии и продукты: учебное пособие / М.В. Владыка, О.В. Ваганова, С.А. Кучерявенко, Т.В. Гончаренко, Н.И. Быканова. – Белгород: ИД «Белгород» НИУ «БелГУ», 2016. – 108 с.

33. Vladyka, M.V. Investments to the innovation economy of Russian regions: dynamics, structure. Risks. International Business Management. 2016. Т. 10. № 19. С. 4592-4596.

34. Management of innovative process in the economy at the regional level // Vaganova O.V., Vladyka M.V., Balabanova V., Kucheryavenko S.A., Galtsev A.V. International Business Management. 2016. № 10. С. 3443.

35. Азаренкова, Г.М. Анализ особенностей краудфандинга как способа привлечения средств в финансовый проект начинающих предпринимателей

[Текст] / Г.М. Азаренкова, Н.С. Мельникова // Сборник научных трудов «Финансово-кредитная деятельность: проблемы теории и практики», 2017. – С. 91-96

36. Обзор судебной практики [Текст] // Налоговый вестник – Консультации. Разъяснения. Мнения. - 2017. - №2. – С. 110-127.

37. Орлова, О.Е. Какие изменения готовит Минфин в отношении НДС? [Текст] / О.Е. Орлова // НДС: проблемы и решения. - 2016. - № 11. - С. 10 - 16.

38. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика [Текст]: учебник для бакалавриата 3-е изд., перераб. и доп. / В.Г. Пансков. – М.: Издательство Юрайт, 2013. - 747 с.

39. Перов, А.В. Налоги и налогообложение [Текст]: учеб. пособие для бакалавров / А.В. Перов, А.В. Толкушкин, - 11-е изд., перераб. и доп. –М.: Издательство Юрайт, 2012. - 899 с.

40. Погорелова, М.Я. Налоги и налогообложение: Теория и практика [Текст]: учебное пособие. / М.Я. Погорелова. – М.: РИОР: ИНФРА-М, 2013. – 208 с.

41. Подкопаев, М.В. Предновогодние изменения в Налоговом кодексе [Текст] / М.В. Подкопаев // Бухгалтер Крыма. - 2017. - № 1. - С. 12 - 17.

42. Романовский, М.В. Налоги и налогообложение [Текст]: 6-е изд., доп. / М.В. Романовский, О.В. Врублевская. - СПб.: Питер, 2010. - 528 с.

43. Семенихин, В. В. Все налоги России 2015 [Текст] / В.В. Семенихин. – М.: Эксмо, 2015 – 972с.

44. Стародубцева, И.В. Когда выгодно получить, а когда отказаться от льготы по НДС [Текст] / И.В. Стародубцева, С.Н. Зайцева // НДС: проблемы и решения. - 2017. - № 1. - С. 27-35.

45. Суляева, Д.Д. Налоговые вычеты как механизм обеспечения баланса интересов государства и налогоплательщиков [Текст] / Д.Д. Суляева // Финансовое право. - 2011. - № 6. - С. 32 – 36.

46. Тарасова, В.Ф. Прямые и косвенные налоги и их влияние на формирование доходной части бюджетной системы Российской Федерации [Текст] / В.Ф. Тарасова, Т.В. Сапрыкина // Инновации и инвестиции. – 2015. - №3. – С. 31-34.

47. Тарасова, В.Ф. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник / В.Ф. Тарасова, М.В. Владыка, Т.В. Сапрыкина, Л.Н. Семькина; под общ. ред. В.Ф. Тарасовой. - М.: КНОРУС, 2016. - 496 с.

48. Тарасова, В.Ф. Гармонизация отношений налогоплательщиков и налоговых органов в Российской Федерации [Текст] / В.Ф. Тарасова, Т.В. Сапрыкина // Научный результат. – 2014. - №2. – С. 61-101.

49. Тарасова, В.Ф. Методический подход к оценке значимости налогов в формировании доходов бюджетной системы российской Федерации на примере Белгородской области [Текст] / В.Ф. Тарасова, Т.В. Сапрыкина, М.Л. Дедусенко // Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО – 2016. - №1. – С. 29-34.

50. Тарасова, В.Ф. Налоги и налоговая система [Текст]: учебное пособие / В.Ф. Тарасова, М.В. Владыка, Т.Н. Флигинских, Т.В. Сапрыкина; под общ. ред. В.Ф. Тарасовой. – Белгорл: ИД «Белгород» НИУ «БелГУ», 2016. - 125 с.

51. Типовая ситуация: Каковы налоговые ставки по НДС? [Текст]: Вопрос-ответ. – М.: Главная книга, 2017.

52. Типовая ситуация: Когда и как продавцу регистрировать в книге продаж счета-фактуры на отгрузку и на полученные авансы? [Текст]: Вопрос-ответ. – М.: Главная книга, 2017.

53. Тюпакова, Н.Н. Методологические аспекты налогообложения факторов производства [Текст] / Н.Н. Тюпакова // Финансы. – 2011 - № 3. - С. 23-25.

54. Холева, Е.Н. Вопрос-ответ [Текст] / Е.Н. Холева // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2014. - № 17. – С 3. Информационные ресурсы

Минфина РФ [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов России. – Режим доступа: www.minfin.ru.

55. Черник, Д. Г. Налоги и налогообложение [Текст] : Учебное пособие / Д.Г. Черник, Ю.Д. Шмелев – М. : Юрайт. – 2013 г. – 652 с.

56. Информационные ресурсы Министерства финансов России [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов России. – Режим доступа: www.minfin.ru.

57. Информационные ресурсы Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – Режим доступа: www.nalog.ru .

58. Информационные ресурсы Федерального казначейства [Электронный ресурс] // Официальный сайт Казначейства России. – Режим доступа: www.roskazna.ru.

ПРИЛОЖЕНИЯ