

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования  
«Тольяттинский государственный университет»

Институт права

(наименование института полностью)

Кафедра «Конституционное и административное право»

(наименование)

40.04.01 Юриспруденция

(код и наименование направления подготовки)

Правовое обеспечение государственного управления и местного самоуправления

(направленность (профиль))

## **ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)**

на тему Правовое администрирование налога на добавленную стоимость

Студент

А.С. Серова

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Научный  
руководитель

кандидат юридических наук, И.А. Александров

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

Тольятти 2021

## Содержание

|                                                                                                                            |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Введение.....                                                                                                              | 3  |
| 1 Общая характеристика налога на добавленную стоимость.....                                                                | 9  |
| 1.1 Правовая природа налога на добавленную стоимость.....                                                                  | 9  |
| 1.2 Порядок исчисления налога на добавленную стоимость .....                                                               | 17 |
| 2 Сущность и содержание администрирования в системе налогообложения                                                        | 25 |
| 2.1 Организация налогового администрирования и основные направления<br>фискальной политики .....                           | 25 |
| 2.2 Состояние налогового администрирования, его эффективность и<br>существующие проблемы.....                              | 37 |
| 2.3 Особенности обмена данными между налоговыми органами и<br>налогоплательщиками с использованием системы АСК НДС-2 ..... | 43 |
| 3 Проблемы правового администрирования налога на добавленную<br>стоимость .....                                            | 51 |
| 3.1 Специфика правового администрирования налога на добавленную<br>стоимость .....                                         | 51 |
| 3.2 Проблемы правового администрирования налога на добавленную<br>стоимость и пути их решения .....                        | 55 |
| Заключение .....                                                                                                           | 61 |
| Список используемой литературы и используемых источников.....                                                              | 65 |

## **Введение**

Современная налоговая система России начала формироваться после распада Советского Союза в 1991 году параллельно со становлением рыночной экономики. С тех пор она потерпела множество изменений. Они касались не только налогового законодательства, но и деятельности налоговых органов и налогоплательщиков.

Тема налогового администрирования актуальна в настоящее время, поскольку налоговое администрирование оказывает огромное влияние на экономику страны, ежегодно в законодательство о налогах и сборах вносятся коррективы, которые направлены на качественное улучшение налоговой системы. Это подтверждается концепцией развития до 2020 года, в которой одним из ключевых направлений являлось повышение стимулирующего воздействия налоговой системы на развитие экономики при одновременной реализации фискальной функции [16]. В продолжение данной политики Минэкономразвития России разработало Прогноз долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации до 2030 года [36].

Также стоит отметить, что актуальность исследования налогового администрирования объясняется объективным процессом социально-экономического изменения российского общества, которое сопровождается постоянной модернизацией государственных институтов. Функционирование народного хозяйства в целом зависит от действенности налоговой системы, одного из важнейших регулятивных институтов государства.

Результатом постоянной ведущейся в РФ деятельности по совершенствованию налогового законодательства становятся регулярно вносимые в Налоговый Кодекс РФ изменения, большую роль в реализации которых играет налоговое администрирование.

Хотя налог на добавленную стоимость (далее - НДС) занимает ведущее место в налоговой системе Российской Федерации, но в законодательстве существуют значительные проблемы, требующие своего разрешения.

Примером может служить такая проблема, как потеря бюджетных средств из-за больших объемов возмещения НДС. Сотрудниками Минфин России и ФНС России выдвигались различные пути решения данной проблемы, но в настоящий момент не найдено оптимального варианта решения проблемы. Существует и проблема отсутствия в современном налоговом законодательстве легального определения НДС. На сегодняшний день НДС признается одним из самых проблематичных по собираемости и регулированию налогом, некоторые вопросы его регулирования и исчисления остались непроработанными.

Разработка теоретических проблем НДС содержится в трудах таких авторов как В.Г. Байбородина, А.В. Брызгалин, Н.А. Дорофеева, и других. Выводы, сделанные исследователями названной проблематики, составили теоретическую основу настоящей работы.

Объектом исследования является правовое администрирование налога на добавленную стоимость.

Предмет: нормативно-правовые акты, регулирующие практику применения правового администрирования налога на добавленную стоимость.

Цель: выявить факторы, вызывающие трудности правового администрирования налога на добавленную стоимость.

Задачи исследования:

- выявить правовую природу налога на добавленную стоимость;
- охарактеризовать порядок исчисления налога на добавленную стоимость;
- проанализировать организацию налогового администрирования и основные направления фискальной политики;
- проанализировать состояние налогового администрирования, его эффективность и существующие проблемы;

- провести исследование факторов, вызывающих сложности в применении налогового законодательства в отношении контрольно-кассовой техники;
- выявить специфику правового администрирования налога на добавленную стоимость;
- выявить проблемы правового администрирования налога на добавленную стоимость и предложить пути их решения.

На современном этапе налоговой реформы в налоговом администрировании был выделен ряд недостатков: недостаточный уровень проработанности законов; наличие недоработок и пробелов в принципах управления налоговой системой. Вопросы налогового администрирования приобрели особую значимость в настоящее время за счет того, что основная направленность сейчас заключается в сокращении числа налогов, снижении налоговой нагрузки и совершенствовании механизма налогообложения [4, с. 56].

При написании магистерской диссертации использовались положения трудов современных ученых и практиков по вопросам налогового администрирования НДС, статьи экономических журналов, в том числе зарубежных авторов, комментарии руководителя ФНС М.В. Мишустина по проблемам администрирования налога на добавленную стоимость, поступления данного налога в бюджет и динамике проводимых камеральных проверок по налогу на добавленную стоимость.

Методологическую основу исследования составили общенаучные (анализ, синтез, моделирование) и частично-научные (исторический, сравнительно-правовой, формально-юридический, статистический) методы познания.

Теоретическую основу исследования составили фундаментальные труды и содержащиеся в них положения теории налогового права, а также материалы диссертаций и научных статей по исследуемым вопросам.

Нормативной базой исследования стали Конституция Российской Федерации [9], Налоговый Кодекс Российской Федерации [14; 15], иные федеральные законы и подзаконные акты в данной сфере.

Научная новизна работы состоит в том, что она представляет собой комплексное научное исследование теоретических и практических аспектов правового регулирования налога на добавленную стоимость, по результатам которого уточнены отдельные теоретические положения, касающиеся налога на добавленную стоимость, а также разработаны и внесены предложения по дополнению и уточнению законодательных норм Российской Федерации, регулирующих соответствующие отношения.

Процесс совершенствования налогового администрирования налога на добавленную стоимость рассмотрен не с точки зрения интересов налоговых органов и государства, а с точки зрения налогоплательщика, для достижения стимулирующей функции налогообложения.

Практическая значимость полученных результатов заключается в анализе и решении выявленных проблем налогоплательщиков при взаимодействии с налоговым органом в части контроля, в определении направления совершенствования администрирования НДС с учетом минимизации ошибок налогоплательщика. Практическая значимость исследования заключается в том, что данные, полученные в результате исследования, могут использоваться территориальными налоговыми органами при администрировании налога на добавленную стоимость.

Данная работа направлена на выявление и анализ проблем налогоплательщиков, возникающих в результате применения новых информационных технологий в процессе налогового администрирования НДС и оценку применения систем налогового администрирования НДС с использованием программы АСК НДС-2, ее преимуществ и недостатков для налогоплательщиков.

При выявлении проблем налогоплательщиков НДС, в работе рассмотрена роль налогового администрирования НДС в налоговых

отношениях, проанализировано влияние действующей системы налогового администрирования по НДС в РФ на субъект администрирования, проанализирован документооборот в части работы по контролю за правильностью исчисления НДС, рассмотрен процесс использования электронных технологий в части администрирования (электронный документооборот) и процесс развития стимулирующего механизма системы налогового администрирования налога на добавленную стоимость в России.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что сформулированные автором теоретические выводы, практические рекомендации и предложения вносят определенный вклад в правовую науку, систематизируют научные знания по вопросам налога на добавленную стоимость, а также могут быть использованы в дальнейших научных изысканиях.

Таким образом, результаты выпускной квалификационной работы имеют практическую значимость, содержат выводы, практические рекомендации и предложения по совершенствованию норм налогового права, касающихся правового регулирования налога на добавленную стоимость в России и практики его возмещения.

Основные положения, выносимые на защиту:

- НДС – это федеральный, косвенный налог на добавленную стоимость, возникающий в процессе создания товаров, выполнения работ, оказания услуг, и уплачиваемый по мере реализации произведенной продукции (выполненных работ, оказания услуг) или получения предварительной оплаты от покупателя.
- Система АСК НДС-2 позволяет проверяющим выявлять те организации, которые связаны с фирмами-однодневками, соответственно, в результате чего организация попадает в отдельный реестр и, в конечном счете, происходят специальные процедуры контроля по отношению к этой компании.

- Согласно Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017-2030 годы необходимо сократить административную нагрузку на субъекты хозяйственной деятельности вследствие использования информационных и коммуникационных технологий при проведении проверок органами государственного и муниципального контроля и при сборе данных официального статистического учета; создать электронные системы предоставления субъектами хозяйственной деятельности отчетности в органы государственной власти Российской Федерации и органы местного самоуправления.

Структура магистерской диссертации. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка используемой литературы и используемых источников.



# **1 Общая характеристика налога на добавленную стоимость**

## **1.1 Правовая природа налога на добавленную стоимость**

НДС относится к числу косвенных налогов. Впервые НДС был теоретически обоснован и начал внедряться в практику налогообложения в середине 1950-х гг. во Франции. Многолетний опыт использования показал, что НДС является эффективным фискальным инструментом гармонизации и интеграции налоговых систем разных стран.

Цели налоговой политики является:

- финансовое обеспечение бюджетов государства;
- содействие устойчивому развитию экономики в стране;
- перераспределение доходов, материальная поддержка отдельных категорий населения;
- стимулирование позитивной деятельности.

Главной задачей налоговой политики государства является устойчивый рост национального дохода, уменьшение темпа инфляции, а также сокращение теневой экономики в стране.

В настоящее время для вхождения страны в Европейский Союз необходимо присутствие в налоговой системе НДС.

Налог на добавленную стоимость – федеральный налог, который в настоящее время в Российской Федерации включается производителем или продавцом в цену товара, оплачивается покупателем и рассчитывается как разность между НДС, уплаченным покупателем, и НДС, уплаченным в связи с расходами, включаемыми в себестоимость продукции.

Из полученного от покупателя налога (входной НДС) налогоплательщик вычитает сумму налога, уплаченного им при приобретении необходимых для производственных нужд товаров (работ, услуг) (выходной НДС) и выделенного в счете-фактуре поставщика. Разница вносится в федеральный бюджет [37, с. 304].

По мнению С.Н. Шишкина, механизм налогообложения добавленной стоимости функционирует только в тех случаях, когда:

- налог перечисляется между плательщиками сверх цены;
- плательщик, который заплатил за товар цену, формирует «НДС уплаченный» и может отнести его к возмещению из бюджета, если плательщик, получивший этот налог, сформирует «НДС полученный» и уплатит его в бюджет. Именно в этом проявляется системная взаимосвязь механизма действия НДС;
- «в целях исчисления суммы налога, которая подлежит уплате в бюджет, объект налогообложения подлежит оценке с точки зрения его количественных, стоимостных или физических характеристик. В результате такой оценки объекта налогообложения формируется база налогообложения; все плательщики налога состоят на учете и отчитываются в налоговых органах» [44, с. 12].

Размер ставки НДС по различным странам колеблется от 10 до 38%. (НДС впервые был введен во Франции в 1958 г.).

НДС в США не установлен, а в европейских государствах он является основным источником доходов государств [48]. Налог с продаж в Соединенных Штатах взимается с реализуемых или сдаваемых в аренду товаров и услуг [46].

В Японии ставка НДС составляет от 14 % до 19 % (разница между валовой выручкой и суммой затрат на сырье, полуфабрикаты и услуги, полученные от поставщиков) [45].

На материковой части Франции в настоящее время существует 4 различных налоговых ставок – 20 %, 10 %, 5,5 %, 2,1 % [49].

Стандартная ставка НДС в Великобритании составляет 20% [47].

В Германии схема начисления и уплаты НДС не вызывает затруднений в понимании налогоплательщиков, поскольку взимание такого налога происходит в одинаковой для всех форме, по которой обременение товаров (работ, услуг) происходит в одинаковом объеме, когда они попадают к

конечному потребителю, такая ситуация складывается при условии применения одинаковой налоговой ставки.

Конституционный Суд Российской Федерации дал экономико-правовую характеристику НДС как формы изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Справедливости ради стоит отметить, что налог на добавленную стоимость необходимо отнести к одному из самых популярных и обсуждаемых налогов. Кроме того, правовая природа указанного налога вызывает споры в научных кругах среди ученых.

Налоговое законодательство России позволяет рассматривать один и тот же налог, как налог, который имеет несколько правовых оснований. О чем красноречиво свидетельствует Глава 21 НК РФ, которая закрепляет правовые основы налога на добавленную стоимость, и в то же время позволяет рассматривать налог на добавленную стоимость не только как налог на потребление, но и как налог на реализацию, а также как налог на заработную плату [15].

Среди ведущих отечественных правоведов в области налогового права в специальной литературе неоднократно высказывалась точка зрения о том, что двойственность в понимании правовой природы налога на добавленную стоимость не допустима, что требует внесения корректировок в действующее налоговое законодательство в сфере правового регулирования налога на добавленную стоимость.

Современные реалии свидетельствуют о том, что в России широко применяется косвенный метод вычитания налога на добавленную стоимость. Этот метод основан на том, что в ходе его реализации используются счета-фактуры.

Несовершенство налогового законодательства в России привело к тому, что очень часто появляются субъекты предпринимательской деятельности, которые фактически деятельность не осуществляют, однако вместе с тем занимаются оформлением счетов-фактур [7, с. 19].

В 2015 году был определен порядок выставления и получения счетов-фактур в электронном виде Приказом ФНС России от 04.03.2015 № ММВ-7-6/93 «Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме» [17]. Выставление счетов-фактур в электронном виде требует согласия сторон.

«За все время существования НДС недобросовестными предпринимателями были выработаны определенные схемы уклонения от уплаты этого налога, а также, получения незаконного возмещения из бюджета. Кроме того, в современном мире сложилась определенная группа преступников, которая получает доходы в налоговой сфере» [43, с. 307]. Также сложилась социальная группа людей, получающих доходы в фискальной сфере. «На протяжении длительного времени борьба с преступлениями в сфере уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость или незаконного возмещения налога на добавленную стоимость осуществлялась специализированными комиссиями, которые были созданы при налоговых инспекциях» [12, с. 15].

Однако, указанная мера не показала свою эффективность. На наш взгляд, причина заключается в том, что способ вычисления и уплаты налога на добавленную стоимость предусматривает формирование налоговых отношений непосредственно между плательщиками налога.

На лицо ярко выраженное противоречие в виду того, что налоговые правоотношения представляют собой правоотношения, одним из участников которых выступает государство в лице его уполномоченных органов, а с другой стороны – субъект налогового права.

Следовательно, исходя из логики, не допускается возникновение налоговых отношений между налогоплательщиками. Поэтому данные отношения и порождают практически все проблемы, связанные с начислением и уплатой налога.

Необходимость уплаты НДС возникает, только если реализация товара или услуги произошла на территории России. При реализации товаров (работ, услуг) за пределами России (на территории иностранного государства) налог не уплачивается [21].

Правила определения места реализации приведены в статьях 147 и 148 Налогового кодекса РФ. В законодательстве установлен различный порядок определения места реализации товаров и места реализации работ (услуг).

Чтобы принять НДС к вычету, необходимо выполнить установленные законодательством условия. Одно из них – это входной НДС только от российской организации. Если товары (работы, услуги) приобретены за границей, входящий в их стоимость иностранный НДС в России к вычету не принимается, даже если приобретаемый товар нужен для операций, облагаемых НДС. В таких ситуациях от сотрудника бухгалтерии требуется особая внимательность.

Есть особенность также, например, при принятии к вычету суммы НДС со стоимости основного средства. Как правило, принять его к вычету можно, если имущество отражено на счете 01 «Основные средства», также необходим правильно оформленный счет-фактура с выделенной суммой НДС. Обойтись без счета-фактуры можно только в случаях, прямо предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

В настоящее время чрезвычайно актуальной для России является проблема распределения налогового бремени между налогоплательщиками. Налог на добавленную стоимость – это налог на потребление, который должен уплатить потребитель.

Стоит отметить, что из-за эффекта переложения налогов, говорить о налоговом бремени на юридические лица не вполне корректно.

«Однако, это понятие достаточно часто употребляется в нашем обществе. Приводятся аргументы в пользу целесообразности применения данного термина, смысл которых состоит в том, что предприятие представляет собой отдельно взятый субъект предпринимательской деятельности, который с юридической точки зрения отличается от физических лиц, которые им владеют. Обезличенные налоги, которые уплачиваются в бюджет предприятием, невозможно сравнивать с налогами, которые уплачивает отдельная личность» [10, с. 277].

Распределение налогового бремени на физических лиц зависит от степени эластичности спроса и предложения на товары и услуги. Так, чем менее эластичен спрос, тем большая часть налога перекладывается на потребителя. Чем более эластична кривая предложения, тем большая часть налога перекладывается на потребителя, а меньшая уплачивается за счет прибыли.

«Не стоит забывать, что налог на добавленную стоимость представляет собой регрессивный налог на потребление. Следовательно, физические лица с низким доходом расходуют более высокую долю своего дохода на приобретение товаров и услуг, нежели физические лица, уровень дохода которых значительно выше, таким образом они должны платить более высокую долю дохода в качестве НДС» [5, с. 160].

«Снижение общего бремени налогообложения физических лиц, которые имеют очень низкий доход, возможно путем перевода отдельных видов продукции, например, продовольственных товаров и лекарственных средств, из группы товаров, которые облагаются по ставке 10 %, в группу товаров, которые облагаются по ставке 0 %.

Потенциальные потери бюджета составят не более 2,5 % поступлений. Это не означает, что цены на эти группы товаров значительно снизятся, но это в значительной степени замедлит рост цен.

Если же есть подлинное желание уменьшить налоговую нагрузку от НДС на производителей продукции, а главное цены на продукцию для

конечного потребителя, каким является население страны, то необходимо изменить доходную структуру федерального бюджета. Для этого необходимо переместить акцент с основного источника поступлений НДС на прямые налоги, но для этого необходимо создавать условия для развития бизнеса и экономики» [5, с. 161].

В настоящее время существуют определенные проблемы, связанные с администрированием налога на добавленную стоимость.

Проверяются те организации, в которых входной налог по налогу на добавленную стоимость выше исходящего.

В современных реалиях многими учеными в области налогового права выдвигались неоднократно предложения по замене налога на добавленную стоимость на налог с продаж.

Современные организации, которые на постоянной основе осуществляют предпринимательскую деятельность, предпринимают на своей территории открытие операционных касс кредитных организаций, которыми покупатели имеют право воспользоваться при совершении крупных покупок.

Стоит отметить, что предприниматели идут на такой шаг не для того, чтобы уклониться от уплаты налогов, а для того, чтобы, во-первых, расчеты между сторонами были удобными, а во-вторых, чтобы денежные средства быстрее дошли от покупателя к продавцу.

Наряду с изложенным также необходимо устранить возможность коррупционной составляющей между налогоплательщиком и проверяющим – сотрудником налогового органа.

Налоговый инспектор практически всегда может найти нарушения положений налогового законодательства в деятельности субъектов предпринимательской деятельности, поэтому он может как привлечь субъекта предпринимательской деятельности к предусмотренной законом ответственности, так и оставить эти нарушения без внимания за определенную плату [11, с. 5].

«В ходе администрирования налога на добавленную стоимость необходимо создание условий, которые бы препятствовали его коррупционной направленности. Так, этому бы мог оказать содействие заявительный характер возмещения налога на добавленную стоимость для всех налогоплательщиков» [1, с. 125].

Согласно данным, опубликованным Минфином Российской Федерации в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2017 г. и на плановый период 2018 и 2019 гг., поступления налога на добавленную стоимость составляют 5,98 % ВВП, которые полностью зачисляются в федеральный бюджет [22].

Государство должно вести расчет по проведению грамотной налоговой политики, отвечающей интересам бизнеса. Сохранение бюджета Российской Федерации и вероятность увеличения различных показателей налоговых доходов возможна за счет повышения эффективности и качества администрирования НДС.

В свою очередь, для налогоплательщиков НДС является наиболее сложным для исчисления, трудозатратным и требующим предельного внимания, чтобы не допустить налоговые риски для организации.

Обобщая вышесказанное, можно отметить, что налогоплательщик должен строго следить за корректностью документов, на основании которых происходит начисление и расчет НДС, за правильностью и полнотой отражения налога.

В некоторых крупных организациях имеются специалисты, которые занимаются исключительно исчислением НДС, поскольку строгий контроль со стороны налогоплательщика и высокие знания законов необходимы, чтобы избежать негативных последствий и возможных доначислений налога на крупные суммы.

Таким образом, сущность правовой природы налога на добавленную стоимость раскрывается через специфические свойства налога.



## 1.2 Порядок исчисления налога на добавленную стоимость

К плательщикам НДС относятся физические и юридические лица.

«Платить налог в определенных случаях должны так называемые налоговые агенты НДС. Обязанность по исчислению и уплате налога возлагается на налогового агента, когда юридическое лицо – контрагент не в состоянии выполнить функции налогоплательщика налога на добавленную стоимость. Если это рассматривать на примере, то можно выделить конечного потребителя, который уплачивает продавцу НДС со всей стоимости приобретаемого им товара» [44, с. 63].

Преимущества налога на добавленную стоимость заключаются в том, что у продавца практически всегда есть возможность вычета входного НДС, а у покупателей есть возможность поставить к вычету налог на добавленную стоимость.

Все это приводит к тому, что в значительной степени расширяется круг потенциальных клиентов, появляется возможность завязать партнерские отношения с крупными компаниями.

Среди недостатков следует выделить следующие – оплата больших сумм, очень частое проведение налоговых проверок налоговыми органами.

Далее мы поговорим про субъекты и объекты НДС, размер и порядок применения налоговых ставок по налогу.

НДС определяют несколько ключевых понятий, зафиксированных в НК РФ. Это, например, место реализации услуг, которым признается только территория Российской Федерации. Из основных понятий, касающихся НДС, надо отметить:

- субъекты НДС;
- объекты НДС;
- ставки;
- документооборот при НДС.

Субъектами НДС являются его плательщики:

- компании, ведущие любой из видов производственно-коммерческой деятельности;
- фирмы с иностранными капиталовложениями, работающие в Российской Федерации;
- ИП, выбравшие для себя общую систему налогообложения. Семейные предприятия;
- компании, находящиеся на УСН, в некоторых, предусмотренных НК РФ, случаях;
- отделения фирм, имеющие особый расчетный счет, или филиалы компаний;
- иностранные компании и международные юридические лица, ведущие свою деятельность на территории Российской Федерации;
- лица, осуществляющие импорт товаров и услуг в пределы действия законов Российской Федерации.

Объектом налогообложения признаются следующие операции (это отмечено в ст. 146 НК РФ):

- реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;
- передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

- ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией [15].

Правильность оформления документации особенно важно при расчете НДС.

Начисление НДС происходит ежеквартально по определенным в НК РФ ставкам. Ставки выбираются в зависимости от вида деятельности компании из трех возможных вариантов:

- 0 %;
- 10 %;
- 20 %.

«Налоговая ставка 0 % используется при расчете НДС от стоимости экспортных товаров. Эта ставка означает, что иностранные покупатели не платят своим поставщикам НДС» [8, с. 162].

Экспортная компания не начисляет НДС на те товары, которые реализует и не уплачивает налог в бюджет.

«В то же время нулевая ставка не значит, что экспортные организации полностью освобождаются от уплаты налога на приобретенные товары. НДС с товаров, которые приобретают поставщики, может направляться к возмещению из бюджета» [8, с. 164].

Для начисления НДС по ставке 0 %, организации необходимо собрать все документы, список которых можно увидеть в ст. 165 НК РФ.

Согласно законодательству, необходимо предоставить документы за 6 месяцев с момента экспорта продукции.

Если документы будут поданы не в срок, то придется оплачивать в бюджет НДС по налоговой ставке в 10 % или 20 %.

Налоговая ставка 10 % используется для расчета НДС на социально-значимые группы товаров. Их перечень приведен в п. 2 ст. 164 НК РФ. Существует достаточно обширный перечень товаров, в эту группу входят – продовольственные, медицинские товары, товары печатной продукции, товары для детей и подростков и многие другие товары.

Во всех случаях, когда не используют ставку 0 % или 10 % при проведении расчетов НДС используют налоговую ставку 20 %.

Стоит отметить, что НДС возможно возместить, но именно в той сумме, которая была уплачена поставщику.

Если покупателю, который применяет общую систему налогообложения, был продан товар без НДС, то он его не обязан оплачивать ни в бюджет, ни поставщику.

Немаловажным позитивным аспектом, является также то обстоятельство, что у поставщика при работе с налогом на добавленную стоимость возникает намного больше преимуществ и он наиболее привлекателен для иных субъектов предпринимательской деятельности, которые оплачивают указанный налог. А значит могут его возместить в последующем.

Также не стоит обделять вниманием то обстоятельство, что на законодательном уровне значительно расширен список необлагаемых налогом операций, например, передача неисключительных и исключительных прав баз данных, полезных моделей, промышленных образцов, программ для ЭВМ.

В странах, где очень развита рыночная экономика, посредством применения НДС сдерживается экономический кризис, вытесняются с предпринимательского рынка наиболее слабые конкуренты [2, с. 34].

На сегодняшний день существуют проблемы практического применения освобождения прав на программные продукты от НДС. Согласно позиции Министерства финансов Российской Федерации, передача прав на программный продукт в товарной упаковке подлежит обязательному налогообложению [32].

На сегодняшний день до сих пор за гранью правового регулирования остаются некоторые вопросы, связанные с налогом на добавленную стоимость. Так, например, до сих пор не уточнен порядок применения вычетов по НДС при проведении взаимозачетов. При наличии высоких цен и

роста инфляции налог на добавленную стоимость становится одним из главных факторов, которые сдерживают развитие производства [3, с. 145].

В соответствии с принятым в Российской Федерации налоговым законодательством, обложение НДС производится по трем основным налоговым ставкам и двум расчетным налоговым ставкам, применяемым к налоговой базе.

Как уже отмечалось, ставка НДС в размере 0 % применяется при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, услуг по международной перевозке и некоторых других операций (п. 1 ст. 164 НК РФ).

«По ставке НДС 10 % налогообложение производится в случаях реализации продовольственных товаров, товаров для детей, периодических печатных изданий и книжной продукции, медицинских товаров. Ставка НДС 20 % применяется во всех остальных случаях (п. 3 ст. 164 НК РФ). Сумма НДС определяется как произведение налоговой базы и ставки налога» [37, с. 304].

Собираемость налога на добавленную стоимость в России составляет 50-60 %, данная оценка является экспертной.

В связи с этим можно сделать вывод о том, что необходимы реформы именно в сфере администрирования НДС и более прозрачного механизма его исчисления и уплаты.

Также Минфином России введен механизм так называемых электронных счетов-фактур, когда все операции по движению платежных документов и соответственно НДС можно отслеживать в режиме реального времени.

Наиболее приемлемым является механизм так называемых НДС-счетов, суть которого состоит в том, чтобы получаемые от покупателя суммы НДС зачислялись не на расчетный счет организаций, а на специальный счет, с которого нельзя было бы взять деньги для иных целей, кроме уплаты НДС

поставщику, а также причитающихся бюджету налогов. Предложенный механизм НДС-счетов вызвал широкую дискуссию среди ученых и практиков.

НДС по общему правилу исчисляется налогоплательщиками самостоятельно. Исключением являются случаи, при которых НДС исчисляется налоговыми агентами (ст. 161, п. 3 ст. 166 НК РФ) [15].

С учетом зачетного (инвойсного) механизма расчета НДС, порядок его исчисления складывается из двух этапов:

- исчисление НДС, предъявляемого покупателю (то есть исчисление НДС, включаемого в стоимость товаров (работ, услуг);
- использование налоговых вычетов по НДС.

Налогоплательщик (налоговый агент) обязан исчислить НДС, предъявляемый покупателю товаров (работ, услуг). Использование налоговых вычетов по НДС является правом налогоплательщика.

Налогоплательщик (налоговый агент) при исчислении НДС учитывает ту налоговую базу, которая возникла в течение налогового периода, за который определяется сумма НДС [31, с. 91].

С учетом косвенного характера НДС его сумма добавляется к стоимости реализуемых товаров (работ, услуг). Порядок выполнения этого правила закреплен в ст. 168 НК РФ [15].

Исчисление суммы НДС отражается в документах, составляемых налогоплательщиком (налоговым агентом). Основным документом, иллюстрирующим предъявление НДС покупателю, является счет-фактура. Требования к счету-фактуре закреплены в ст. 169 НК РФ.

Выставленные налогоплательщиком счета-фактуры отражаются в книге продаж в том налоговом периоде, в котором была произведена реализация.

В целях реализации полномочий главного администратора доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в части прогнозирования доходов, администрируемых Федеральной налоговой

службой издан Приказ ФНС России от 01.11.2019 № ММВ-7-1/558@ «Об утверждении Методики прогнозирования поступлений доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации на текущий год, очередной финансовый год и плановый период» [19].

В рамках пункта 2.3 данной методики устанавливаются расчетные показатели прогноза социально-экономического развития Российской Федерации.

Расчет поступлений налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации основывается на методе прямого расчета элементов налоговой базы с использованием методов экстраполяции и индексации отдельных элементов налоговой базы по налогу.

НДС не редко называют европейским налогом, потому как он внес огромный вклад в становление и развитие западноевропейского интеграционного процесса.

До 1 июля 2019 года налогоплательщики не вправе были принимать к вычету суммы «входного» НДС, относящиеся к реализации работ и услуг, если их местом реализации не признавалась территория РФ. Такие суммы НДС являлись дополнительным расходом для поставщиков услуг.

С 1 июля 2019 года вступили в силу изменения Налогового кодекса РФ, согласно которым такие суммы НДС теперь можно принимать к вычету. Если у налогоплательщика возникает входной НДС, относящийся как к облагаемым НДС услугам, так и к не облагаемым НДС услугам, налогоплательщик вправе принимать сумму такого НДС к вычету частично, пропорционально доле выручки от облагаемой НДС деятельности.

Вместе с тем с 1 июля 2019 года выручка от оказания услуг или выполнения работ, местом реализации которых не признается территория РФ, для целей расчета суммы НДС, принимаемой к вычету, приравнивается к облагаемым НДС операциям для целей расчета суммы входного НДС, принимаемого к вычету по таким операциям.

С учетом вышеизложенного еще раз отметим, что объектами налогообложения НДС являются реализация товаров, работ, услуг на территории России, передача имущественных прав (право требования долга, интеллектуальные права, арендные права, право постоянного пользования земельным участком и так далее), а также безвозмездная передача права собственности на товары, результаты работ и оказания услуг, выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления, передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету, ввоз (импорт) товаров на территорию Российской Федерации.

Изменение налогового законодательства требует постоянного мониторинга нормативных актов в финансовой сфере, иначе возможны ошибки при исчислении и уплате налогов. В отдельных случаях имеющие место сознательное искажение отчетных данных, занижение налогооблагаемой базы и недопоступление налогов в бюджет требуют усиления контрольной функции налоговых органов [8, с. 163].

НДС может быть заявлен к вычету на основании оправдательного документа – счета-фактуры, который должен быть оформлен надлежащим образом, что регламентируется ст. 169 и ст. 172 НК РФ.

Для налогоплательщиков НДС является наиболее сложным для исчисления, трудозатратным и требующим предельного внимания, чтобы не допустить налоговые риски для организации.

Обобщая вышесказанное, можно отметить, что налогоплательщик должен строго следить за корректностью документов, на основании которых происходит начисление и расчет НДС, за правильностью и полнотой отражения налога. В некоторых крупных организациях имеются специалисты, которые занимаются исключительно исчислением НДС, поскольку строгий контроль со стороны налогоплательщика и хорошее знание законов необходимы, чтобы избежать негативных последствий и возможных доначислений налога на крупные суммы.



## **2 Сущность и содержание администрирования в системе налогообложения**

### **2.1 Организация налогового администрирования и основные направления фискальной политики**

Важное значение в современном мире имеет анализ поступлений налогов и сборов при осуществлении налогового планирования, которое близко связано с задачами обеспечения доходной части бюджетов всех уровней.

НДС является одним из основных источников доходов бюджета, соответственно любые проблемы с его администрированием чрезвычайно актуальны как для государства, так и для налогоплательщиков. Актуальность вопросов администрирования НДС особенно возросла в последние годы, в связи с переходом на электронную систему отчетности по НДС. Эти изменения способствовали улучшению степени контроля за деятельностью налогоплательщиков, при уплате и возмещении НДС. В свою очередь, формируемый в настоящее время механизм налогового администрирования НДС требует и дальнейшего совершенствования.

Анализ сути налогового администрирования имеет колоссальное значение, так как от этого зависит качество как самого налогового администрирования НДС, а именно мер, направленных на усиление контроля и повышения доходности, так и качество отношений налогоплательщика и налогового органа, а также правильность исчисления и добросовестность налогоплательщика при исчислении налога.

По мнению Т.В. Куклина налоговое администрирование есть целенаправленные действия государственных уполномоченных органов по управлению налоговым процессом в рамках существующей государственной финансово-экономической политики между участниками налоговых правоотношений, включающими функции по сбору налогов, налоговому

контролю и привлечению к ответственности за налоговые правонарушения виновных лиц, учета и работы с налогоплательщиками [42, с. 835].

Целью налогового администрирования является обеспечение полного и своевременного сбора налогов в соответствии с законодательством, в условиях оптимального сочетания необходимого контроля в отношении нарушителей и стимулирования их поощрений.

Налоговое администрирование строится на принципах, которые формируются из основных организационных положений налоговой деятельности, данными принципами являются:

- принцип законности, который представляет собой соблюдение законодательства РФ о налогах, при совершении мероприятий, осуществляемых в рамках налогового администрирования;
- принцип юридического равенства означает, что все равны перед законом, при осуществлении налогового администрирования;
- принцип добровольного исполнения налоговой обязанности;
- принцип защиты прав означает, что каждый контролируемый субъект, может обжаловать действия налоговых органов, при осуществлении налогового контроля;
- принцип гласности и защиты сведений, составляющих налоговую тайну. Понятие «налоговая тайна» закреплено в ст. 102 НК РФ: «Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, плательщике страховых взносов» [14]. При этом в указанной статье содержится ряд исключений. Это означает, что налоговые органы обязаны принимать меры, которые исключат утрату конфиденциальной информации;
- принцип презумпции невиновности налогоплательщика, закреплен в п.6 ст. 108 НК РФ: «Лицо считается невиновным в совершении

налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке» [14]. То есть налоговый орган при вынесении решения о применении мер налоговой ответственности к налогоплательщику, должен доказать обстоятельства совершения правонарушения;

- принцип ответственности за допущенные правонарушения предполагает, что за нарушение налогового законодательства, государство воздействует на лицо, совершившее налоговое правонарушение, используя меры налоговой ответственности;
- принцип информационного обеспечения заключается в возможности использования налоговыми органами информационных ресурсов, для повышения уровня «электронного государства», расширения доступности информации, ее открытости и актуальности.

Существенными элементами налогового администрирования выступает:

- «контроль за соблюдением налогового законодательства налогоплательщиками (плательщиками сборов);
- контроль за реализацией и исполнением налогового законодательства налоговыми органами;
- организационное, методическое и аналитическое обеспечение контрольной деятельности» [6, с. 82].

Налоговый контроль осуществляется должностными лицами налоговых органов путем:

- налоговых проверок;
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- проверки данных учета и отчетности;

- осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

Налоговый контроль необходим для установления:

- правильности введения учетов доходов и расходов;
- обстоятельств, способствующих совершению налогового правонарушения и наказания за нарушение законодательства о налогах.

Законодательством закреплены лишь два вида налоговых проверок: выездная и камеральная.

«Категория «налоговое администрирование» и предпосылки становления налогового администрирования как области управления налоговыми отношениями имеют свое теоретическое обоснование. Рассматривая «администрирование» как управление, надо согласиться с тем, что для управления необходимо понимание системы, органов управления и функций, которыми должны быть наделены эти органы. Такой подход свойственен в целом сфере управления» [13, с. 4].

«Если рассматривать налоговые контрольные мероприятия отдельно друг от друга, то очевидно, что эффективность выездных налоговых проверок примерно в 16 раз выше, чем камеральных. При этом стоит отметить, что уровень взаимосвязи камеральных и выездных проверок достаточно велик, и оценивать их эффективность без влияния друг на друга нецелесообразно» [39, с. 263].

Камеральные проверки налоговым органом деклараций по НДС налогоплательщика происходят в любом случае. Налоговые инспекторы проводят такие проверки по каждой декларации и каждому расчету. Но инспекторы не составляют решение о проведении камеральной проверки и не отправляют его в компанию (п. 2 ст. 88 НК РФ). Поэтому компания не узнает, что ее отчет уже проверили, если в нем все в порядке. Но если инспекция нашла в отчетности противоречия или ошибки, то придет требование о представлении пояснений или документов.

Со следующего дня после того, как налогоплательщик представляет отчетность в ИФНС начинается проверка. Например, декларацию по НДС за II квартал надо сдать 25 июля 2020 года. Если организация сдает ее 21 июля, то камеральная проверка начнется 22 июля.

Камеральная проверка по общему правилу длится максимум три месяца (п. 2 ст. 88 НК РФ). Налоговый кодекс не дает права инспекторам продлить ее срок, поэтому, компания вправе не представлять документы по требованию, если инспектор запросил их уже после того, как прошли три месяца камеральной проверки. Допустим, 21 июля компания сдала декларацию по НДС за полугодие. Тогда проверка закончится 21 октября. Если окончание срока выпадает на выходной или праздничный день, то камеральная проверка должна закончиться в ближайший следующий рабочий день (п. 7 ст. 6.1 НК РФ).

Если нужного числа нет в месяце окончания проверки, то срок камеральной проверки заканчивается в последний день месяца (п. 5 ст. 6.1 НК РФ).

Но налоговые инспекторы могут принять решение о дополнительных мероприятиях. Их максимальный срок — один месяц (п. 6 ст. 101 НК РФ). Если компания получит запрос на документы в рамках дополнительных мероприятий, то исполнить его надо в течение 10 рабочих дней (п. 3 ст. 93 НК РФ). Срок считают со следующего дня после того, как организация получила требование.

Налогоплательщику должны вручить акт проверки, если в отчетности нашли нарушения (п. 1 ст. 100 НК РФ). Акт составляют в течение 10 рабочих дней с даты, когда закончилась проверка. Если нарушений инспекторы не нашли, то составления акта не будет (постановление Президиума ВАС РФ от 12 апреля 2011 г. № 14883/10). Исключение — камеральная проверка при заявительном порядке возмещения НДС, в этом случае акт составляют, даже если нет нарушений в срок 7 рабочих дней после окончания проверки (п. 12 ст. 176.1 НК РФ).

Если налогоплательщик сдает уточненную декларацию, то сразу начинается камеральная проверка этой декларации (п. 9.1 ст. 88 НК РФ). Как исключение, камеральную проверку первичной декларации не прекращают, если второй отчет сдается уже после того, как инспекторы составили акт о нарушениях (определение ВАС РФ от 17 июля 2013 г. № ВАС-8443/13).

Претензии к налогоплательщику от ИФНС при камеральных проверках деклараций по НДС поступают в виде требований о даче пояснений. ФНС на сайте [nalog.ru](http://nalog.ru) разместила новую информацию о том, когда на камеральных проверках по НДС претензии будут к поставщику, а когда к покупателю, то есть налогоплательщику [23]. Кроме того, налоговые инспекторы начнут высылать компаниям требования по НДС в новой форме.

Инспекторы будут реже требовать пояснений, если до сдачи декларации исправить типичные недочеты, которые выявляет программа ФНС. Также, на сайте [nalog.ru](http://nalog.ru) налоговые органы сообщили, что будут проверять реальность сделки. Речь о ситуации, когда в декларациях контрагентов на камеральной проверке обнаруживаются расхождения.

Налогоплательщик заявляет вычет по счету-фактуре, а поставщик не отражает этот счет-фактуру в отчете, сдает нулевую декларацию или не отчитывается по НДС.

Например, поставщик тоже подтвердит, что в декларации ошибок нет. Тогда налоговые инспекторы проверят реальность хозяйственной операции. Если сделка реальна, претензии будут к поставщику. Инспекторы потребуют доплатить налог. Если сделка фиктивная, инспекторы снимут вычеты у налогоплательщика.

Насколько тщательно инспекторы контролируют компанию, зависит от зоны риска. Все компании распределяют на три группы риска: низкий, средний и высокий. В базе ФНС это зеленый, желтый и красный цвета.

Чтобы определить группу риска, учитывают более 80 критериев. Среди них налоговая нагрузка, рентабельность, налоговая история компании за три года, задолженность перед бюджетом, данные об учредителях, директоре.

Усиленный контроль налоговые инспекторы будут проводить по красной группе. Инспекторы учитывают также, кто контрагенты компании. Если это поставщики с признаками однодневок, вероятность углубленной проверки возрастает.

Чтобы проверить реальность сделки, инспекторы при камеральных проверках:

- запрашивают у налогоплательщика документы по поставке, транспортировке, оплате товаров;
- проводят встречные проверки по цепочке контрагентов, запрашивают сведения у банка;
- проводят осмотр складов и других помещений компании.

Все эти мероприятия возможны в рамках камеральной проверки (п. 8.1 ст. 88, п. 1 ст. 92, п. 1 ст. 93.1 НК РФ). Но, как говорилось выше, ее срок ограничен. Продлить его инспекторы не вправе.

Если налоговые инспекторы не укладываются в срок, данные о налогоплательщике передают в отдел предпроверочного анализа, где решается вопрос назначения выездной проверки. Это зависит от суммы возможных доначислений по НДС, риск выездной проверки возникает, если доначисления составят 5-10 млн. руб. Чтобы оценить этот показатель, можно взять общую сумму сомнительных налоговых вычетов. Это вычеты, по которым программа ФНС нашла разрывы, то есть поставщик не начислил налог, прибавить доначисления по налогу на прибыль, а также штраф в размере 20 процентов. По фиктивным сделкам инспекторы также снимают расходы.

Если у налогоплательщика сумма разрывов меньше 1 млн. руб., то выездная проверка маловероятна. Но желательно, чтобы сомнительные налоговые вычеты не накапливались в крупную сумму, так как все такие вычеты программа фиксирует в базе ФНС.

Инспекторы направляют требование сдать пояснения, если программа ФНС выявила расхождения в счетах-фактурах.

В ходе камеральной проверки по НДС инспекторы должны требовать от налогоплательщика не все документы, а выборочно. Такие рекомендации ФНС направила инспекторам (письмо ФНС России от 26 января 2017 г. № ЕД4-15/1281 – документ в настоящий момент утратил силу). Речь идет о документах, которые подтверждают право компании не платить НДС в соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 149 НК РФ, если речь идет о льготе.

На камеральной проверке по НДС инспекторы не вправе требовать документы по всем необлагаемым операциям. Сначала инспекторы должны разобраться, льгота это или нет. Необлагаемые операции отражают в разделе 7 декларации по НДС.

Льгота — это преимущество для какой-то категории компаний. Самая распространенная необлагаемая операция — это займы. Проценты по займам не облагаются НДС у всех налогоплательщиков. Значит, это не льгота. И компания не обязана сдавать документы по займам.

Однако даже если необлагаемая операция не является льготой, опасно игнорировать запрос налоговых инспекторов, поскольку в этом случае они наложат штраф за каждый несданный документ. В данном случае необходимо написать мотивированный отказ со ссылками на письмо ФНС, в этом случае появится шанс, что инспекторы согласятся с налогоплательщиком. Если же инспекторы все-таки начислят штраф, у налогоплательщика останется право обжаловать его в УФНС.

В зависимости от различных критериев инспекторы посчитают, сколько они вправе запросить у налогоплательщика документов из тех, что он перечислил в реестре. Максимум инспекторы вправе запросить 40 процентов документов из тех, что перечислены в реестре. Но в целом не более 500 документов.

В зависимости от того, к какому уровню налогового риска программа ФНС отнесла декларацию налогоплательщика, и других критериев, запрашивают 40, 10 или максимум 5 процентов бумаг. Не меньше половины



составят бумаги по самым крупным суммам из реестра. Если в реестре по какой-то льготной операции меньше 30 бумаг, то запрашивают их все.

Так, зная объем запрошенных у налогоплательщика документов и причину, по которой у него запросили именно столько документов, можно определить, к какому налоговому риску программа ФНС отнесла декларацию налогоплательщика.

К примеру, из квартала в квартал у компании запрашивают 40 процентов документов от тех, что перечислено в реестре. Значит, эти декларации в программе ФНС, скорее всего, числятся с высоким уровнем риска, что влечет за собой углубленные камеральные проверки, вплоть до выездных проверок. Или, допустим, в течение года у компании совсем не требуют документы, а запрашивают только реестр - это говорит о низком уровне налогового риска.

Если в ходе камеральной проверки налогоплательщик получает требование ИФНС с кодом ошибки — 4, это значит, что в декларации приведены неверные реквизиты счета-фактуры. Сдавать уточненную декларацию не обязательно. ФНС советует направлять уточненную декларацию и в том случае, когда ошибка не влияет на сумму НДС. Но у налогоплательщика нет обязанности исправлять декларацию, исправлять декларацию нужно, только если занижен налог (п. 1 ст. 81 НК РФ).

Правильные данные достаточно привести в пояснениях. В типовой форме их приводят в таблице 2. В строке «Расхождение» указывают без изменений запись, которую нужно исправить. В строке «Пояснения» в тех графах, в которых были ошибки, приводят правильные данные. Можно сдать пояснения и в произвольной форме.

Если сдать уточненную декларацию, инспекторы начнут ее камеральную проверку (п. 9.1 ст. 88 НК РФ). В результате у инспекторов будет еще три месяца на то, чтобы провести встречную проверку или, например, запросить документы.

Если налогоплательщик заявляет в декларации налог к возмещению, инспекторы потребуют сдать множество документов, в том числе все договоры с поставщиками и покупателями.

Инспекторы вправе потребовать документы, если налогоплательщик заявил возмещение НДС. Это документы, которые подтверждают, что компания правомерно заявила налоговые вычеты НДС (п. 8 ст. 88 НК РФ). Как минимум это счета-фактуры и первичные документы. Но инспекторы обычно требуют целый список документов от договоров до сведений о складах компании.

Если налогоплательщик готов спорить с инспекторами, их запрос можно обжаловать в УФНС, а затем в суде. Например, когда инспекторы запросили договоры с поставщиками и покупателями, договоры аренды офиса и складов, счета-фактуры поставщиков, счета-фактуры, выставленные покупателям, первичные документы, книгу продаж и книгу покупок и тому подобное судьи признали законным только запрос счетов-фактур поставщиков и первичной документации (постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 5 октября 2015 г. № 13АП-19701/2015, А56-29490/2015 [35]).

Но арбитражная практика противоречива. Судьи поддерживают также налоговые органы. Например, в другой ситуации судьи решили, что налоговые инспекторы вправе запросить не только счета-фактуры и первичные документы. Какие еще документы нужны — зависит от конкретных условий деятельности налогоплательщика. Документы могут потребоваться, чтобы инспекторы могли оценить, реальны ли сделки, по которым заявили вычеты, и не получает ли компания необоснованную налоговую выгоду. Например, инспекторы могут затребовать договоры с контрагентами или пояснения, почему у компании увеличились товарные запасы.

Также, налоговые инспекторы до сих пор требуют книгу продаж, хотя она входит в декларацию по НДС. Сдавать ее по требованию необходимо, так

как формально декларация по НДС и книга продаж — разные документы. Кроме того, налогоплательщика включают в декларацию не всю книгу продаж, а сведения из нее. В эти сведения не входят наименования покупателя и посредника.

Бывает так, что требование ИФНС незаконно, или относится ошибочно к другой организации, безопаснее на него всё же ответить. Иначе налоговые инспекторы могут оштрафовать за то, что компания не исполнила требование.

Необходимо написать, почему требование незаконно или что организация не располагает данными о запрашиваемой компании. Инспекторы увидят, что у компании есть доводы, и, возможно, не будут требовать штраф. А если и потребуют, то у компании уже будут готовы аргументы для жалобы в УФНС.

Если сумма вычета превышает НДС, рассчитанный с авансов, инспекторы запрашивают пояснения. Однако эти показатели необязательно должны быть равны. Часто вычет превышает НДС с предоплаты, так как налогоплательщик отгружает товары в счет авансов, полученных в предыдущем квартале. Чтобы инспекторы убедились, что компания начисляла НДС с авансов, необходимо пояснить, в какой декларации отражены эти суммы.

Выездная проверка начинается, когда инспекторы приходят к налогоплательщику и показывают решение о проверке. Налоговые инспекторы выписывают этот документ по форме из приложения 3 к приказу ФНС России от 8 мая 2015 г. № ММВ-7-2/189 (в настоящий момент документ утратил юридическую силу).

В решении инспекторы должны указать название компании, проверяемые налоги и периоды, фамилию, имя, отчество и должности ревизоров. Если решение оформлено с нарушениями, налогоплательщик вправе не пустить контролеров на территорию организации.

Под видом ревизоров в компанию могут пытаться проникнуть мошенники. Необходимо позвонить в инспекцию и узнать, назначена ли проверка, и уточнить фамилию, имя, отчество контролеров.

Инспекторы вправе проконтролировать три календарных года, которые предшествуют решению о проверке (абз. 2 п. 4 ст. 89 НК РФ). Также инспекторы могут проверить текущий год (определение Верховного суда РФ от 9 сентября 2014 г. № 304-КГ14-737 [26]). Допустим, решение подписано 1 ноября 2020 года. Налоговые инспекторы могут проверить период с января 2020 года по октябрь 2020 года.

Инспекторы могут приостановить проверку, чтобы запросить документы у контрагентов налогоплательщика, организовать экспертизу, перевести документы на русский язык или получить информацию от иностранных госорганов.

Если инспекторы приостановили проверку, они не могут запрашивать документы у компании (п. 9 ст. 89 НК РФ) и должны остановить все действия на ее территории налогоплательщика и вернуть подлинники, за исключением тех, что получили при выемке. Но если инспекторы запросили документы, а компания не успела их передать до того, как проверку приостановили, документы нужно отправить (письмо ФНС России от 7 августа 2015 г. № ЕД-4-2/13892 [27]).

По результатам проверки инспекторы составляют акт о нарушениях. Если налогоплательщик с выводами инспекторов не согласен, он подает возражения на акт.

Инспекторы могут получить доказательства, нарушив кодекс, например, запросить документы, когда проверка уже закончилась. Если инспекторы ссылаются на эти документы в акте проверки, нужно оставить этот аргумент для апелляционной жалобы в УФНС. Если написать о недочетах в акте, инспекторы смогут их исправить во время дополнительных мероприятий, что невыгодно для налогоплательщика.

Выполняя соответствующие функции, налоговое администрирование обеспечивает строгий контроль за налогоплательщиками, выявляет и предотвращает нарушения в плане начисления налогов к уплате в бюджет.

Подводя итог, можно отметить, что НДС являясь ключевым источником дохода федерального бюджета, в свою очередь, для налогоплательщика НДС является основным элементом налоговой нагрузки. Налог на добавленную стоимость является самым затратным для налогоплательщика.

Для малого же бизнеса данный налог может оказаться сверхзатратным, причем некоторым организациям, даже из разряда малого бизнеса, необходимо применять именно общую систему налогообложения и платить НДС, например, если все контрагенты этого налогоплательщика являются налогоплательщиками НДС, тогда им выгоднее будет работать с организацией, которая предоставит счет-фактуру, а соответственно и вычет по НДС, что уменьшит налог к уплате у контрагента.

## **2.2 Состояние налогового администрирования, его эффективность и существующие проблемы**

«Налоговое администрирование и налоговая политика государства — взаимосвязанные факторы состояния социально-политической системы государства. Они взаимообусловлены, любые реформы в сфере налогообложения и фискальной системы в целом, всегда должны предусматривать действенные механизмы налогового администрирования. Важнейшее звено налоговой реформы — это укрепление системы налогового администрирования, которое в итоге должно быть объединено в рамках одного органа, что значительно упростит положение честных налогоплательщиков и усилит государственное воздействие на неплательщиков налогов» [6, с. 83].

Важнейшим условием результативности налогового администрирования является законодательная установка процедур по осуществлению норм взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов.

Налоговое законодательство должно обеспечить, с одной стороны, более необременительные, понятные и доступные правила начисления и уплаты НДС с точки зрения налогоплательщика взамен желанию использования незаконных схем и отклонения от уплаты налога. С другой стороны — уменьшить затраты государства на финансирование налоговых органов и осуществление всех элементов налогового администрирования.

На что в настоящее время направлены изменения в сфере налогового администрирования, можно судить по повышению модернизации электронного документооборота и IT-технологий. Сейчас у всех налогоплательщиков есть возможность, не посещая лично налоговую инспекцию, сдать отчетность, получить документы, представить документы, оплатить налоги, подать заявление о регистрации или снятии с учета организации и многое другое через Internet.

С 2015 г. в налоговой декларации по НДС должны отражаться сведения налогоплательщика из книги покупок и книги продаж. Это дало возможность инспекторам запустить тотальный контроль всех счетов-фактур, что позволило инспекторам выявлять при камеральных проверках все попытки мошенничества и незаконного возмещения НДС из бюджета. Добросовестные компании смогут возмещать НДС в ускоренном порядке. Налоговые инспекторы должны возместить НДС в ускоренном порядке — за два месяца, если декларации присвоили низкий или средний уровень риска (письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ММВ-20-15/112 (в настоящий момент документ утратил силу)).

Как уже отмечалось выше, стандартный срок камеральной проверки — три месяца (п. 2 ст. 88 НК РФ). Однако сейчас у инспекторов есть система

управления рисками АСК НДС. Поэтому чиновники решили: если по системе видно, что риск невысокий, то декларацию можно проверить быстрее.

Перевод налоговых органов на новые электронные технологии взаимодействия с налогоплательщиками, осуществляемый в настоящий момент времени в Российской Федерации, заметно способствует повышению эффективности налогового администрирования, что соответственно ведет к улучшению собираемости налогов и улучшению экономики.

Все декларации по НДС загружаются в единую базу, а затем программа ФНС сверяет каждый счет-фактуру в декларации поставщика и покупателя. Цель сверки — выявить налоговые разрывы, когда покупатель заявил вычет, а поставщик не начислил налог.

На камеральных проверках по НДС инспекторы в первую очередь проверяют цепочки из трех и более звеньев. Разрывы могут быть в результате ошибки у поставщика или покупателя. Добросовестные компании исправляют ошибки, и в этом случае вопросов у налоговых инспекторов не возникает.

Другой вид разрывов возникает по сделкам с «фирмами-однодневками». Здесь возможны два способа. Первый является рискованным, и его уже используют редко: покупатель приобретает напрямую у «фирмы-однодневки» фиктивные товары или услуги.

Второй способ — товар реальный, но цена завышена за счет фиктивных перепродавцов — посредников. У таких посредников нет явных признаков «фирмы-однодневки».

Например, они отвечают на запросы инспекторов, сдают ненулевую отчетность, арендуют помещение. Руководитель посредника может на проверке подтвердить сделки с покупателем. Таким образом, компании пытаются усложнить инспекторам проверку вычетов. Но инспекторы об этом знают, поэтому сейчас на камеральных проверках по НДС ищут цепочки из трех звеньев и более. Главная задача проверки - определить, кто получает налоговую выгоду от схемы, и снять у него налоговые вычеты по НДС [43].

Если «фирма-однодневка» не отчиталась или сдала нулевую декларацию, а ее покупатель-посредник применил налоговые вычеты по НДС, тогда инспекторы запросят пояснения по расхождениям. «Фирма-однодневка» сдает декларацию по той операции, по которой покупатель заявил налоговые вычеты, но НДС не платит. В этом случае, следует говорить о том, что формально расхождения в программе устранены, но в бюджет денежные средства так и не поступили.

Компании считают, что раз расхождения устранены, то налоговые инспекторы обращать на это внимание не будут. Но инспекторы не прекращают налоговый контроль после того, как получают уточненную декларацию или первичную декларацию от «фирмы-однодневки». Они проверяют реальность сделки по всей цепочке и, как правило, обнаруживают новые расхождения.

Результатом, который устроит налоговые органы, должна быть уточненная декларация покупателя-выгодоприобретателя. В ней он должен убрать налоговые вычеты по НДС в сумме, которую не заплатила «фирма-однодневка».

Таким образом, риски углубленных проверок для компаний, которые строят схему с «фирмами-однодневками», растут. Так как камеральная проверка ограничена трехмесячным сроком, инспекторы могут не успеть доказать схему. Но если общая сумма возможных доначислений НДС по фиктивным сделкам значительна, инспекторы назначат выездную ревизию.

Программа ФНС АСК НДС присваивает компаниям три уровня риска — зеленый, желтый или красный.

Красным отмечают компании с признаками «фирм-однодневок». У таких компаний нет штата, ресурсов, они не платят налоги или отчисляют минимальные суммы (менее 1% от выручки по банку).

Зеленым цветом отмечают организации, которые ведут реальную деятельность. Эти компании платят НДС, имеют активы и персонал.



Бухгалтеры таких организаций при малейших расхождениях созваниваются с контрагентами и уточняют реквизиты, устраняют все разрывы.

Желтая группа — это все остальные организации. У таких организаций могут быть ошибки в реквизитах счетов-фактур, в кодах. Например, такие компании могут заявить вычет по контрагенту, который не показал реализацию.

В желтый цвет обычно окрашиваются декларации крупных организаций. Они не отказываются от законного вычета, даже когда у налоговых инспекторов он вызывает сомнения.

Также налоговые инспекторы снова запрашивают у налогоплательщиков прогноз по налогу на добавленную стоимость. При этом, у налогоплательщика остается выбор — отвечать или нет. Если налогоплательщик решил ответить, то нужно спрогнозировать цифры, приближенные к реальности. Иначе в будущем налоговые инспекторы спросят, почему прогноз отклоняется от фактических поступлений.

ФНС требует от инспекций планы — сколько они соберут денежных средств в бюджет. Именно поэтому инспекторы просят, а чаще всего требуют от налогоплательщиков дать прогноз по планируемым платежам компании, в частности, по НДС. Но любое подобное требование незаконно. Поэтому налогоплательщик сам решает, идти навстречу инспекторам или нет. Но чтобы снизить риск проверки, безопаснее ответить. Если инспекция не прислала специальную таблицу, нужно составить свою.

Чтобы спланировать бюджет, инспекторам важно знать, какую сумму НДС компания хочет возместить и будет ли использовать переплату. Поэтому также нужно указать в прогнозе, сколько компания планирует вернуть или зачесть. Кроме того, лучше выделять: агентский НДС; НДС при ввозе товаров из Белоруссии, Казахстана, Армении или Киргизии.

Как правило, никто точно не знает, сколько компания заплатит в бюджет в будущем. Поэтому инспекции советуют налогоплательщикам привести возможный минимальный и максимальный уровень или указать

средние показатели. В любом случае нужно не завышать прогноз. Крупные цифры, несомненно, обрадуют инспекторов, но потом они обязательно спросят налогоплательщика, почему в итоге компания заплатила в бюджет меньше.

Есть еще один вариант — сообщить инспекторам, что компания не может спрогнозировать платежи, и указать почему. Но инспекторы и в этом случае рекомендуют дать приблизительный прогноз.

Любой свой прогноз налогоплательщик может уточнить. Например, если к концу месяца или квартала станет ясно, что фактические платежи отличаются от прогноза на 10 процентов или больше.

Инспекторам это необходимо, чтобы точнее скорректировать свои планы. В уточненном прогнозе нужно написать причины, по которым компания заплатит меньше, чем планировала. Например, стало меньше заказов или увеличились расходы.

Подводя итог, можно говорить о том, что в настоящее время рост поступлений НДС налоговые органы связывают с прогрессивным налоговым администрированием. Процесс взаимодействия налогового органа и налогоплательщика значительно упростился с вводом в действие электронных сервисов, но всё еще требует доработки, чтобы это взаимодействие стало более доступным, понятным и удобным.

У инспекторов появились новые вопросы к налогоплательщикам после отчетности по НДС. Все потому, что проверочная программа «АСК НДС-2» дает инспекторам больше возможностей для поиска незаконных схем. С октября 2016 г. инспекторы сопоставляют декларации по НДС с выписками по счетам компаний.

Сведения о расчетах в банке загружаются в программу. Программа автоматически сравнивает данные деклараций и платежных поручений и показывает сделки без оплаты.

Если налогоплательщик заявит вычет в декларации, но не оплатил долг контрагенту, инспекторы вызовут его на комиссию. Налогоплательщику, в

этом случае, целесообразно ответить инспекторам, что оплата с отсрочкой. Но долгие отсрочки опасны — это признак незаконной схемы. Отсрочка на полгода говорит о нереальности операции (Приказ ФНС России от 30.05.07 № ММ-3-06/333@ [28], определение ВС РФ от 17.10.16 № 463-ПЭК16 [29]).

### **2.3 Особенности обмена данными между налоговыми органами и налогоплательщиками с использованием системы АСК НДС-2**

В настоящее время эффективность налогового администрирования НДС во многом зависит от использования информационных технологий, чему налоговые органы с каждым годом уделяют всё большее внимание.

Применение информационных технологий стало большим шагом на пути развития всероссийского контроля и позволило свести к абсолютному минимуму ошибки и наладить работу налоговых органов с налогоплательщиками.

С 2014 года обязанность отчитываться по НДС через спецоператоров (ТКС) установлена для всех налогоплательщиков, исключение — налоговые агенты, которые не являются налогоплательщиками НДС или освобождены от этого налога. К примеру, компании на упрощенной системе налогообложения, покупающие товары у иностранцев или арендующие государственное или муниципальное имущество. Они вправе по-прежнему представлять отчет по НДС в бумажном виде. Но только если они не относятся к крупнейшим и среднесписочная численность их работников не превышает 100 человек (п. 5 ст. 174 НК РФ).

Для всех остальных налогоплательщиков, если сдать бумажную декларацию вместо электронной, то обязанность по представлению отчетности будет считаться неисполненной. Последствия будут следующими: во-первых, штраф в размере 5 процентов от неуплаченного налога по данным декларации за каждый месяц, но не более 30 процентов от этой суммы и не менее 1000 руб. Во-вторых, блокировка счета. Причем

инспекторы вправе приостановить операции абсолютно по всем счетам компании. А открыть новый при заблокированных старых с 2014 года невозможно. Заморозить операции по счетам инспекторы вправе сразу, как истечет 10 рабочих дней после последнего дня отчетности.

Спад экономики Российской Федерации последних лет заставил государство серьезно задуматься о вопросах ее подъема. Так как большую часть доходов бюджета составляют налоговые поступления, была сделана ставка на усиление контроля за поступлением налогов в бюджет. Особое внимание государство уделило контролю за поступлением в бюджет налога на добавленную стоимость, так как этот налог занимает второе место по «собираемости».

Налоговой службой была разработана специальная программа контроля АСК НДС, которая организовала единую федеральную базу налогоплательщиков НДС и присвоила налогоплательщику цветовой индикатора риска: высокий налоговый риск (признаки необоснованной налоговой выгоды), средний налоговый риск и минимальный налоговый риск. А вторая ее часть (АСК НДС-2), внедренная в 2015 г. увеличила поступления НДС в бюджет на двадцать процентов.

В 2017 году ФНС отменила свое письмо про налоговые комиссии (Письмо от 21 марта 2017 г. № ЕД-4-15/5183 (в настоящий момент документ утратил силу)), но инспекции прекращать комиссии не станут. Отмена письма связана с тем, что инспекторы сейчас активно используют систему АКС НДС-2.

Система АСК НДС-2 сравнивает показатели счетов-фактур у покупателя и продавца. Программа ищет разрывы — когда покупатель заявил вычет, а поставщик не начислил налог. Выстраиваются цепочки движения товаров.

Идет анализ участников сделок, начиная от учредителей компании до ее налоговой истории. В итоге система позволяет оперативно отследить риски не только по НДС, но и аналогичные риски по другим налогам.

Прежде всего, это риски по налогу на прибыль, в том числе, когда компания формирует убытки за счет сделок с «фирмами-однодневками». Поэтому работа комиссий будет переориентирована на риски, которые выявляют по налогу на добавленную стоимость. Если налогоплательщик не докажет реальность сделки, инспекторы могут одновременно отказать в вычетах НДС со стоимости товаров и исключить расходы на покупку товаров при расчете налога на прибыль.

Раньше инспекторы вызывали представителей налогоплательщиков на комиссии в связи с высокой долей вычетов в декларациях по НДС. Сейчас инспекторы вправе продолжать такие комиссии. Работа любых комиссий основана на тех полномочиях, которые предоставляет инспекторам Налоговый кодекс РФ. Это право вызывать налогоплательщиков в инспекцию для того, чтобы получить пояснения в связи с уплатой или удержанием налогов, в связи с налоговой проверкой или в других случаях. А письмо ФНС России о работе комиссий по легализации налоговой базы носило рекомендательный характер (Письмо ФНС России от 17 июля 2013 г. № АС-4-2/12722 [30]). Его отмена не мешает инспекторам по-прежнему проводить комиссии по высокой доле вычетов и убыткам.

Переход на электронный документооборот позволил уменьшить нагрузку на бизнес. Еще раз подчеркнем, что с 1 января 2014 года согласно п. 3 ст. 80 и п. 5 ст. 174 НК РФ налогоплательщики НДС сдают декларации по НДС строго в электронном виде, используя ТКС, такие системы сдачи отчетности, как, например, СБИС++. Сданные декларации поступают в налоговую инспекцию в течение пяти минут.

Теперь возможна законная блокировка счета налогоплательщика за отчетность по НДС. К такому выводу пришел Верховный Суд. В ситуации, которую разбирали судьи, счет заблокировали за бумажную декларацию по НДС. Такая декларация не считается сданной (п. 5 ст. 174 НК РФ).

Сданные налогоплательщиками декларации по НДС и сверяет между собой программа налоговых органов АСК НДС-2. Программа сравнивает

показатели счетов-фактур у покупателя и продавца. Как уже отмечалось, программа ищет разрывы — когда покупатель заявил вычет, а поставщик не начислил налог.

Программа показывает, есть ли расхождения в декларации. Инспектор может ее открыть. СУР означает «система управления рисками». Как только становится ясно, какой у компании уровень риска, метка «СУР» окрашивается в зеленый, красный или желтый цвет.

АСК НДС-2 устанавливает расхождение 2 видов:

- «НДС» - ситуация, когда оба налогоплательщика отразили сделки в декларациях, но суммы НДС указаны разные;
- «Разрыв» - ситуация, когда один из контрагентов не отчитался, сдал нулевую декларацию или его нет в ЕГРЮЛ.

Чаще всего расхождения возникают не потому, что компания нарочно занизила налог. Программа показывает расхождения, когда стороны отражают сделку в разных кварталах. Требования приходят, когда покупатель отражает вычеты позже, чем продавец реализацию. Хотя перенести вычет — законное право (п. 1.1 ст. 172 НК РФ).

В случае установки факта расхождения, налогоплательщику направляется требование дать пояснения по этому расхождению в электронном виде. Ответ налогоплательщик обязан предоставить по ТКС в течение пяти дней с даты получения требования.

В требованиях о расхождениях по НДС ставится код ошибки. Если у налогоплательщика с поставщиком все сходится и непонятно, в чем ошибка, можно обратиться к инспектору по телефону. Он видит в программе, какие именно реквизиты не совпали.

Больше всего требований с кодом 1. Этот код означает, что покупатель заявил вычет, а у контрагента отсутствует запись по этому счету-фактуре в налоговой декларации. Такая ошибка возникает, если поставщик не отчитался по НДС. Другой пример — поставщик или покупатель исказил

сразу несколько показателей счета-фактуры, и программа не нашла его в декларации поставщика.

Больше всего расхождений возникает у покупателей. Самая распространенная ошибка — это неверный код вида операции в счете-фактуре. В этом случае программа АСК НДС-2 использует иной алгоритм проверки, и в итоге у обеих сторон сделки возникают расхождения. И еще одна массовая ошибка — неверный ИНН. Из-за этого программа не может найти пару счету-фактуре в декларации контрагента.

Если покупатель отразил счет-фактуру позже, чем продавец, это не означает, что эти компании получают требование от ИФНС. Требование направят, если программный комплекс АСК НДС-2 найдет расхождения в самих данных счетов-фактур, например, в стоимости или сумме НДС.

Так как НДС по приобретенным товарам, работам или услугам покупатель вправе заявить к вычету в течение трех лет (п. 1.1 ст. 172 НК РФ), программа АСК НДС-2 анализирует, не прошел ли трехлетний срок. Если данный срок прошел, то сформирует в автоматизированном режиме требование представить пояснения. Если нет, то требование покупателю не направят. Но не исключено, что покупатель получит в рамках камеральной проверки по НДС обычное требование, которое инспекция сформирует самостоятельно, если найдет какие-то ошибки или противоречия в декларации.

Требования приходят также по контрольным соотношениям. По данным ИФНС расхождений по счетам-фактурам намного больше, чем по контрольным соотношениям, но и расхождения по счетам-фактурам снижаются с каждым кварталом. А основные контрольные соотношения, по которым программа выявляет ошибки, остаются неизменными — это 1.27 и 1.28 Приложения к письму ФНС России от 23 марта 2015 г. № ГД-4-3/4550. Эти соотношения сравнивают общую сумму вычетов НДС в разделе 8 с общей суммой вычетов в разделе 3 декларации. И аналогично общую сумму НДС в разделе 9 с общей суммой исчисленного НДС в разделе 3. Поэтому,

налогоплательщикам необходимо проверять контрольные соотношения до того, как отправить декларацию. Иначе придется сдавать пояснения или уточненную декларацию.

Возможные причины расхождений по НДС:

- В реквизитах счета-фактуры ошибка: массовые ошибки возникают, когда в реквизиты счетов-фактур попадают лишние знаки, тире, буква «О» заменяет ноль. Бухгалтер может написать название со строчной буквы вместо прописной, добавить пробел. Из-за любой неточности программа инспекторов автоматически выставит требование.

Действия налогоплательщика: если сумма налога правильная, уточненную декларацию сдавать не нужно. Необходимо привести в пояснениях верные данные. Если ошибка у контрагента, нужно дать пояснения, что заполнили все без ошибок и приложить счет-фактуру.

- Продавец не отразил реализацию: разрыв возникает, когда продавец не отчитался, сдал нулевую декларацию или такой компании нет в ЕГРЮЛ.

Действия налогоплательщика: уточненный расчет сдавать не обязательно. Возможно, поставщик задержал декларацию. Если так, нужно попросить у него письмо с обещанием отчитаться или уточнить декларацию, а также копию книги продаж. Отправить документы инспекторам. Инспекторы принимают такие ответы. Если с продавцом невозможно связаться или он не собирается показывать сделку, безопаснее исключить вычет.

- В декларацию попали неверные коды: по коду операции «АСК НДС-2» понимает, с чем сравнивать счет-фактуру. При коде 01 программа будет искать контрагента, при коде 19 - заявление о ввозе. Если ошибиться в коде, программа пойдет по неверному пути и выдаст расхождение.

Действия налогоплательщика: необходимо дать пояснения на требование.

- Компания дробит вычет: когда организация заявляет вычет частями, в графе 15 книги покупок все равно надо ставить полную стоимость по счету-



фактуре («Всего к оплате»). Эта сумма перейдет в строку 170 раздела 8 декларации по НДС. Иногда компании ставят частичную сумму, которую заявляют к вычету. Программа не находит парного счета-фактуры с такой же суммой НДС.

Действия налогоплательщика: компания не занизила налог, поэтому уточненный расчет не обязателен. Необходимо пояснить, что в разделе 8 должна быть другая сумма и приложить счет-фактуру.

- Неправильный ИНН контрагента: ошибка возникает, когда компания заявляет вычет по счету-фактуре одного контрагента, но пишет реквизиты другого. Программа не находит пару. Расхождение также появится, если поставлен несуществующий ИНН или не заполнено поле.

С внедрением системы контроля АСК НДС-2 налогоплательщику необходимо тщательно проверять декларации по НДС, так как из-за неточностей компания получит запросы на камеральной проверке. Безопаснее проверять ИНН продавца [38].

Налогоплательщик отражает его в графе 10 книги покупок. Раньше, если налогоплательщик указывал неверный ИНН, программа ФНС искала счет-фактуру с нужными показателями по базе деклараций всех компаний. Поэтому была вероятность, что программа найдет счет-фактуру.

Теперь программа использует только тот ИНН, который указал налогоплательщик. Если в декларации поставщика с таким ИНН счета-фактуры нет, налоговый инспектор направит налогоплательщику требование сдать пояснения.

Чтобы минимизировать ошибки, необходимо проверить справочник контрагентов в учетной системе. Убедиться, что ИНН верный, можно на сайте [nalog.ru](http://nalog.ru) в разделе «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента».

Неточный КПП исправлять не обязательно. Программа ФНС по-прежнему при сверке счетов-фактур использует КПП только как вспомогательный реквизит.

Также, перед тем как сдавать декларацию, необходимо сверить свою книгу покупок с книгой продаж поставщика, чтобы выявить неправильные номера счетов-фактур.

Неверный номер счета-фактуры — это по-прежнему частая ошибка в декларациях, на основании которой приходят требования от ИФНС, так как программа ФНС не может сверить счета-фактуры и у компаний запрашивают пояснения. Ошибки возникают по разным причинам. Во-первых, иногда поставщики исправляют в своем учете номер счета-фактуры, а покупателю новый экземпляр не передают. В результате у налогоплательщика в декларации один номер счета-фактуры, а у продавца — другой. Во-вторых, налогоплательщик неверно вводит номер из счета-фактуры продавца.

Помимо этого, налогоплательщики нередко регистрируют один счет-фактуру в разных кварталах на полную сумму вычета. Программа ФНС находит такую ошибку, так как проверяет счета-фактуры не за один квартал, а по базе деклараций за все периоды. Так как покупатель зависил вычет, необходимо сдать уточненную декларацию и доплатить налог и пени.

В этом случае, необходимо сверить с поставщиком книгу покупок. Если в ней есть счета-фактуры, которых нет в текущей книге продаж у налогоплательщика, нужно выяснить, с чем это связано. Если счет-фактуру по ошибке учли два раза, необходимо сразу исключить лишнюю запись из книги покупок. Если налогоплательщик переносил этот вычет либо раздробил его на несколько кварталов, то исправлять книгу покупок не нужно. Необходимо проверить, чтобы общая сумма вычета не превысила налог в графе 8 счета-фактуры.

Таким образом, налоговые органы в ближайшем будущем будут располагать не только информацией обо всех открытых/закрытых расчетных счетах налогоплательщиков, и не только о движении денежных средств по ним без направления в банки предварительных запросов, но и автоматически сличать данные налоговых деклараций по НДС с подтверждающими эти операции платежами.

### **3 Проблемы правового администрирования налога на добавленную стоимость**

#### **3.1 Специфика правового администрирования налога на добавленную стоимость**

Федеральным законом от 03.08.2018 № 303-ФЗ [20] в п. 3 ст. 164 НК РФ были внесены изменения - повышение базовой налоговой ставки по НДС - с 18% до 20%. Данные изменения вступили в силу с 01.01.2019.

Единственное переходное положение, которое предусмотрел законодатель, определяет, что установленная в п. 3 ст. 164 НК РФ повышенная налоговая ставка по НДС (20%) применяется в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (выполненных, оказанных), переданных начиная с 01.01.2019 (п. 4 ст. 5 Федерального закона № 303-ФЗ).

Никакими иными переходными положениями либо специальными (конкретизирующими) нормами повышение базовой налоговой ставки по НДС не сопровождается, что предопределило множество «переходных» вопросов у правоприменителей, в том числе в отношении сделок, которые заключены до 01.01.2019 и продолжают исполняться после этой даты.

Рассмотрим некоторые вопросы применительно к повышению базовой налоговой ставки по НДС.

Когда переходить на повышенную ставку? На этот вопрос, казалось бы, есть прямой ответ в п. 4 ст. 5 Федерального закона № 303-ФЗ: как уже отмечалось, 20-процентная налоговая ставка по НДС применяется в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (выполненных, оказанных), переданных начиная с 01.01.2019.

Но на практике все далеко не так просто, как кажется на первый взгляд.

Прежде всего, следует обратить внимание, что переход на повышенную налоговую ставку определяется именно по моменту реализации.

Но главная проблема в том, что для целей НДС не всегда просто определить - безошибочно и бесспорно - момент отгрузки (выполнения, оказания, передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Минфин РФ и ФНС РФ в унисон заявляют позицию, согласно которой датой отгрузки (передачи) товаров в целях НДС признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя, перевозчика для доставки товара покупателю (независимо от того, что договором может быть установлен более поздний момент перехода права собственности на товар).

Таким образом, дата отгрузки (передачи) товаров в целях НДС может определяться не только по дате составления товарной накладной, но и, например, по дате составления транспортной накладной при доставке товара покупателю.

Если сначала переходит право собственности на товар к покупателю и только потом этот товар отгружается, то передача права собственности для целей исчисления НДС уже приравнивается к отгрузке.

Также если товар в принципе не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности также приравнивается к его отгрузке - п. 3 ст. 167 НК РФ.

Но при реализации недвижимого имущества специальное правило - датой отгрузки в целях исчисления НДС признается день передачи недвижимого имущества покупателю этого имущества по передаточному акту или иному документу о передаче недвижимого имущества - п. 16 ст. 167 НК РФ.

По общему правилу дата оказания услуг - это дата, когда подписан акт об оказанных услугах.

«Так, если взять в качестве примера транспортно-экспедиционные услуги, перевозка груза фактически завершена, груз выдан грузополучателю по количеству тарных мест, соответствующие товарная накладная или

товарно-транспортная накладная полностью оформлены и подписаны, но по условиям договора транспортной экспедиции грузополучателю предоставляется определенное время для внутритарной проверки груза, и только потом между клиентом и экспедитором подписывается акт об оказании транспортно-экспедиционных услуг. В данном случае считать моментом оказания услуги подписание акта об оказании транспортно-экспедиционных услуг» [33].

По длящимся услугам (аренда, охрана и другие) датой оказания услуг признается последний день месяца или квартала, в течение которого оказывались такие услуги - письмо Минфина России от 05.06.2018 № 03-07-09/38397 [24]; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 04.07.2012 по делу № А27-12527/2011 [34].

По общему правилу дата выполнения работ - это дата, когда заказчик подписал акт о приемке выполненных работ [18]. Но из письма Минфина России от 30.12.2014 № 03-07-11/685855 следует, что это может быть любой иной первый по времени составления первичный документ, свидетельствующий о передаче результата работ заказчику.

Обратим внимание, в п. 4 ст. 5 Федерального закона № 303-ФЗ переход на повышенную налоговую ставку определяется именно по моменту передачи имущественных прав, а не по моменту определения налоговой базы при передаче имущественных прав - это иногда разные моменты.

Отдельно скажем об универсальном передаточном документе (УПД): поскольку он объединяет в себе счет-фактуру и первичный документ по отгрузке (выполнению, оказанию) товаров (работ, услуг), дату его составления по общему правилу следует считать моментом такой отгрузки (выполнения, оказания).

В научной литературе можно встретить позицию, согласно которой повышение налогов относится к числу возможных случаев существенного изменения обстоятельств. Но повышение базовой налоговой ставки по НДС с

18% до 20% нельзя отнести к предусмотренному в ст. 451 ГК РФ существенному изменению обстоятельств.

В некоторых судебных решениях можно встретить позицию, согласно которой повышение налогов само по себе не может являться достаточным основанием для повышения цены по договору, поскольку каждая из сторон договора как налогоплательщик самостоятельно уплачивает налоги; повышение налогов относится к обычным предпринимательским рискам, бремя которых несет каждая из сторон.

Время приобретения впоследствии перепроданных товаров никак не влияет на ставку НДС при перепродаже. Соответственно, ставка НДС 20% применяется и в случае перепродажи после 01.01.2019 товаров, ранее приобретенных до указанной даты с «входящим» НДС 18%.

Если реализация (отгрузка, выполнение, оказание, передача) произошла до 01.01.2019, то при составлении в отношении этой реализации корректировочных счетов-фактур и исправлений к счетам-фактурам должна была применяться ставка НДС 18%.

Если реализация произошла после 01.01.2019, то, понятно, нужно применять уже повышенную ставку НДС. Что касается государственного (муниципального) контракта, то по общему правилу цена является твердой и определяется на весь срок его исполнения [25].

Подводя итог изменений НДС на 2019 г. можно отметить, что стандартная ставка повысилась до 20%. Законодатель попытался регламентировать переходный момент для предпринимателей с учетом корректировочных счет-фактур, и изменением цены договоров с учетом поднятия цен.

Таким образом, система АСК НДС-2 позволяет проверяющим выявлять те организации, которые связаны с фирмами-однодневками, соответственно, в результате чего организация попадает в отдельный реестр и, в конечном счете, происходят специальные процедуры контроля по отношению к этой компании.

Основными критериями подозрительной компании, заложенные в данной программе, являются: минимальная уплата налогов, отсутствие имущества, отрицательные результаты финансово-хозяйственной деятельности, предоставление организацией декларации с нулевыми показателями, отсутствие операций у контрагента в налоговой декларации и иные критерии.

Данная система серьезно повлияла на правосознание налогоплательщиков - то есть понимание того, что каждая операция находится под контролем государства в лице налоговых органов.

Таким образом, складываются модели, когда компании, находящиеся в прозрачной среде, добиваются того, чтобы другие компании, которые с ними взаимодействуют, также вели прозрачный учет, потому что таким образом выравниваются конкурентные модели, которые до этого времени были искажены за счет экономии на НДС.

### **3.2 Проблемы правового администрирования налога на добавленную стоимость и пути их решения**

На сайте Министерства финансов Российской Федерации в разделе доходов консолидированного бюджета содержится информация о доходах в виде налогов и сборов, в том числе налога на добавленную стоимость.

ФНС России опубликовала на [nalog.ru](http://nalog.ru) «Налоговый паспорт» каждого региона и статистику по недоимке компаний в целом по стране. Долги выросли как никогда в последние годы. Из-за этого налоговым органам поставлена задача в кратчайшие сроки снизить сумму задолженности налогоплательщиков.

Можно сказать, что за последние несколько лет Федеральная налоговая служба проделала большую и качественную работу в налоговом администрировании и в предоставлении онлайн-сервисов, сведений,

статистики и аналитики по налогам и сборам. На одном сайте ФНС сейчас можно получить официальные сведения в форме таблиц [40].

Согласно официальной статистике ФНС России по НДС в бюджет поступило в 2020 году в среднем на 5 процентов больше, чем в 2019 году.

Инспекторы, взыскивая долги, во-первых, вызовут налогоплательщика на комиссию по долгам.

Многие компании еще до комиссии или сразу после нее перечисляют в бюджет часть задолженности, чтобы убедить инспекторов в своей добросовестности. Можно также согласовать с налоговым инспектором график постепенной уплаты долгов.

Во-вторых, снимут задолженность со счетов в банках. Если денег на счете налогоплательщика недостаточно, взыщут долги за счет имущества.

В-третьих, попробуют взыскать долги с новой компании, если бизнес перевели на нее. Либо лично с директора, если компания в результате больших долгов стала банкротом.

И в-четвертых, потребуют уточненный расчет. Раньше инспекторы нередко просили компанию сдать уточненный расчет и уменьшить сумму налога до той, которую она по факту уплатила, чтобы не числилось долгов. Теперь руководство службы запрещает так манипулировать с уточненными декларациями. Поэтому такие требования на местах возможны не часто.

Для налогоплательщиков основные проблемы возникли после внедрения системы контроля АСК НДС-2, что повлекло за собой опасные ошибки в декларациях по НДС организации:

- ИНН контрагента. Если поставить неверный ИНН, возникнет расхождение. До июля 2017 года инспекторы сопоставляли счета-фактуры и сами искали нужный ИНН. Больше инспекторы подбирать ИНН не будут. Если номер неправильный — придет требование сдать пояснения или уточный расчет. На ошибки в КПП контрагентов инспекторы внимания не обращают.



- Разные номера счетов-фактур. Контрагент может выставить счет-фактуру с одним номером, а затем изменить номер и не предупредить покупателя. В своей декларации поставщик записывает новый номер, а покупатель — старый. Тогда возникает разрыв. По данным инспекторов, это частая причина проведения камеральных проверок. Прежде чем сдавать декларацию, необходимо сверяться с контрагентами, это можно сделать автоматически в бухгалтерской программе.
- Двойной вычет. Необходимо следить, чтобы не заявить повторно вычет по одному и тому же счету-фактуре. Иногда компании отражают один документ и полный вычет по нему в разных кварталах. В ФНС считают, что такую ошибку вряд ли можно сделать случайно. Если она появится, инспекторы будут считать, что компания стремится искусственно увеличить вычеты.
- Счета-фактуры в журнале. Ошибка возникает в части 1 журнала счетов-фактур. В графах 10-12 должны быть реквизиты счета-фактуры, полученного от продавца. А компании, по данным ФНС, ставят хаотичные символы. Из-за этого возникают расхождения, у некоторых организаций — на миллиарды рублей. Чтобы избежать вопросов, посредникам стоит теперь проверять в декларации номер счета-фактуры продавца.

Основная проблема при составлении налогоплательщикам пояснений на требования ИФНС в том, что компании часто некорректно отражают в пояснении исходную запись по счету-фактуре. Например, в требовании есть счет-фактура № 4 от 1 августа 2017 года.

Налогоплательщик уверен, что данную запись отразил в декларации корректно. В этом случае он должен перенести данные в пояснения и тем самым подтвердить их. Но при переносе данных налогоплательщик указывает номер счета-фактуры не 4, а 7, а дату такую же - 1 августа 2017 года.

Программа АСК НДС-2 не может обработать такие пояснения, так как записи по счету-фактуре № 7 от 1 августа 2017 года в декларации компании нет.

Другая проблема - когда компания сдает уточненную декларацию по НДС, она часто не учитывает те пояснения, которые ранее направили в налоговую инспекцию по расхождениям в счетах-фактурах за этот же отчетный период.

Например, в пояснениях компания изменила номер счета-фактуры на правильный. А в уточненной декларации привела прежний неправильный номер счета-фактуры. В итоге программа снова формирует расхождения, и компании еще раз придется сдавать пояснения.

К минусам для компаний от внедрения системы АСК НДС можно отнести то, что всё чаще приходят требования из-за того, что покупатель взял в зачет НДС позже, чем поставщик начислил налог по счету-фактуре. Как правило, удастся получить от поставщика подтверждение того, что и у покупателя, и у поставщика все верно. Также, при сверке в программе, счета-фактуры не совпадают из-за мелких неточностей. В номера документов попадает лишний пробел, не хватает дефиса.

Если бухгалтер работает на несколько компаний, то может записать часть реквизитов документа от одной организации, часть - от другой. Из-за таких случайностей ИФНС высылают требования. Чем больше у компании счетов-фактур, тем чаще ей будут приходить требования.

Достаточно все пояснять и уточнять по необходимости. Но ответы отнимают время, а постоянные корректировки насторожат инспекторов. Иногда из-за расхождений по НДС можно попасть на комиссию. Необходимо тщательно следить за кодами операций. Неверные коды - частая причина требований. ФНС просит заполнять коды по примерам из письма от 20.09.2016 № СД-4-3/17657@.

К плюсам от внедрения системы АСК НДС для налогоплательщиков можно отнести то, что после получения требований от ИФНС,

налогоплательщик может уточнить свои налоговые обязательства, а не ждать инструкций от налоговых органов, поскольку в требованиях указаны все коды ошибок, с помощью которых самостоятельно можно исправить эти ошибки.

Возможные пути решения проблем налогоплательщика при применении ФНС системы контроля АСК НДС-2 следующие:

- Так как программа АСК НДС-2 анализирует организации по разным критериям — от состава учредителей до суммы уплаченных налогов и в итоге определяет уровень риска — низкий (зеленый), средний (желтый) и высокий (красный), было бы целесообразно обнародовать группы риска, выявляемые программой АСК НДС-2. Налоговые органы стараются выявить компании, которые используют незаконные схемы, чаще всего это сделки с «фирмами-однодневками».
- Инспекторы при проведении проверки обращают внимание на контрагентов. Если среди них много организаций, которых инспекторы относят к высокой группе риска, то вероятность выездной проверки повышается. ФНС может раскрыть информацию о том, к какой группе риска относится компания, например, раскрыть информацию о том, какие контрагенты относятся к зеленой (безопасной) группе. С этими поставщиками будет безопасно сотрудничать.
- Внести в программу АСК НДС-2 функцию отслеживания авансовых платежей. Например, если на счет поставщика поступила предоплата, программа сможет проверить, отразил ли он в декларации авансовый счет-фактуру, тем самым снизив количество направляемых требований налогоплательщику.

НДС считается одним из важнейших бюджето-образующих налогов любого государства. Вместе с тем с момента возникновения его преследует целый ряд проблем. Споры о целесообразности взимания налога,

эффективности, особенностях его администрирования, порядке исчисления, величине ставок и многого другого.

Представленные в работе предложения направлены на совершенствование администрирования налога на добавленную стоимость с учетом не только контрольной функции налогообложения, но и удобства для налогоплательщиков. Реализация предложенных мероприятий позволит:

- соблюсти баланс интересов налогоплательщиков и налоговых органов;
- сделать механизм администрирования НДС более прозрачным, и как следствие, повысить степень эффективности системы электронного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов.

## **Заключение**

Налог на добавленную стоимость - это налог, являющийся эффективным инструментом государственного регулирования налогообложения. Налогом облагается добавленная стоимость (разница между стоимостью реализованных товаров и стоимостью затрат, отнесенных на издержки производства).

Сумма НДС включается в цену товаров и участвует на всех на всех стадиях производства и продвижения товаров к потребителю.

Для налогоплательщиков, НДС является наиболее сложным для исчисления, трудозатратным и требующим предельного внимания, для того, чтобы не допустить налоговые риски для организации.

Налогоплательщик должен строго следить за корректностью документов, на основании которых происходит начисление и расчет НДС, за правильностью и полнотой отражения налога.

Строгий контроль со стороны налогоплательщика и хорошее знание законов необходимы, чтобы избежать негативных последствий и возможных доначислений налога на крупные суммы. Поэтому налоговый механизм должен быть понятен, удобен и доступен налогоплательщику.

В ходе написания магистерской диссертации, было изучено значение налога на добавленную стоимость в доходах бюджета, рассмотрены новые технологии в совершенствовании налогового администрирования НДС, исследована тема налогового администрирования НДС в Российской Федерации на современном этапе развития экономики России, оценено применение систем налогового администрирования НДС с использованием программы АСК НДС-2 со стороны налогоплательщика.

Для совершенствования налогового администрирования и, соответственно, увеличения собираемости налога, в главе 3 данной диссертации предложены пути решения проблем налогового администрирования.

Во-первых, отмечена необходимость улучшения взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Выделены направления, по которым требуется внести коррективы для облегчения работы налогоплательщика, в том числе касающиеся сокращения времени на подготовку деклараций и более качественного их составления.

Поскольку программа контроля АСК НДС-2 анализирует организации по разным критериям — от состава учредителей до суммы уплаченных налогов и в итоге определяет уровень риска, было бы целесообразно обнародовать группы риска, выявляемые программой АСК НДС-2 для возможного принятия решения налогоплательщиком вопроса о выборе контрагента для покупок, для дальнейшего безопасного использования вычета по НДС и снижения налога к уплате.

Если среди контрагентов много организаций, которых инспекторы относят к высокой группе риска, то вероятность выездной проверки повышается. ФНС может раскрыть информацию о том, к какой группе риска относится компания, например, раскрыть информацию о том, какие контрагенты относятся к зеленой (безопасной) группе. С этими поставщиками будет безопасно сотрудничать в плане начисления и уплаты НДС.

Для того, чтобы такие данные не повредили деловой репутации компаний, возможно разместить на сайте ФНС информацию о том, какие предприятия относятся к зеленой группе.

В работе рассмотрено предложение внести в программу АСК НДС-2 функцию отслеживания авансовых платежей.

Например, если на счет поставщика поступила предоплата, программа сможет проверить, отразил ли он в декларации авансовый счет-фактуру, тем самым снизив количество направляемых требований налогоплательщику.

Ведущим направлением в области администрирования налога на добавленную стоимость должна стать прозрачность ведения бухгалтерского документооборота в фирмах, введение автоматизированных систем,

позволяющих в автономном режиме производить сопоставления и анализ деятельности организации.

Также, необходимо внедрение мер, позволяющих снизить коррупционную составляющую в деятельности инспекций. Ужесточение контрольных и предпроверочных мероприятий на стадии регистрации организаций, организация рабочего процесса непосредственно в самих налоговых органах, так как это позволит оптимизировать и повысит эффективность камеральных и выездных проверок в целом.

Таким образом, подводя итоги вышесказанному можно сделать вывод о том, что необходимо совершенствовать налоговое законодательство, для того, чтобы избежать правонарушений по расчету и уплате налога и четко определиться с механизмом предоставляемых льгот и гарантий налогоплательщикам.

Налоговый механизм должен быть понятен, удобен и доступен налогоплательщику, чтобы он мог его честно исполнять.

Считаем необходимым внести следующие изменения:

- законодательно закрепить обязанность налоговых органов посредством системы АСК «НДС-2» (сразу после подачи декларации и ее камеральной обработки в течение месяца) своевременно информировать организацию о том, что поставщик находится в красной зоне, с тем чтобы компания исключила вычеты по этому поставщику либо разобралась с поставщиком и выяснила, насколько он благонадежен. Лучшим решением может также стать вынесение данных классификации по зонам в общий доступ;
- внести в программу АСК НДС-2 функцию отслеживания авансовых платежей. Например, если на счет поставщика поступила предоплата, программа сможет проверить, отразил ли он в декларации авансовый счет-фактуру, тем самым снизив количество направляемых требований налогоплательщику.

Представленные в работе предложения направлены на совершенствование администрирования налога на добавленную стоимость с учетом не только контрольной функции налогообложения, но и удобства для налогоплательщиков. Реализация предложенных мероприятий позволит:

- соблюсти баланс интересов налогоплательщиков и налоговых органов;
- сделать механизм администрирования НДС более прозрачным, и как следствие, повысить степень эффективности системы электронного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов.

В заключение стоит сказать, что налоговая система должна стимулировать развитие экономики и бизнеса, а не заставлять уходить предпринимателей в тень. Соответственно, еще одним из возможных вариантов совершенствования налогообложения в отношении налога на добавленную стоимость - это освобождение малого и среднего бизнеса от уплаты этого налога или уплата налога по пониженной ставке. Снижение ставки налога может отрицательно отразиться на доходах, но их можно компенсировать импортными пошлинами (тем самым, так же стимулируя развитие национальной экономики).



## Список используемой литературы и используемых источников

1. Байбородина В.Г. Налог на добавленную стоимость: соответствие названия и содержания // Экономика и предпринимательство. 2015. № 2 (55). С. 125-127.
2. Баценков Н.Н. Налоговый контроль за исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость // Финансовое право. 2015. № 6. - С. 34.
3. Гусева В.В. Особенности исчисления налога на добавленную стоимость // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2017. № 5-5. С. 145-147.
4. Дорофеева Н. А. Налоговое администрирование: Учебник / Н. А. Дорофеева, А. В. Брилон, Н. В. Брилон. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2013. 296 с.
5. Захарьин В.Р. Налоги-2009. Определены правила, расставлены акценты. Москва: АКДИ «Экономика и жизнь», 2008. 158 с.
6. Казова З.М. Налоговое администрирование и налоговый контроль // Научные известия. 2015. № 1. С. 81-85.
7. Коваленко Н.В. Проблемные аспекты правового регулирования налога на добавленную стоимость // Национальная Ассоциация Ученых. 2016. № 3-2 (19). С. 19-21.
8. Коновалова А.Л. НДС. Российский и зарубежный опыт // IV Международная научно-практическая конференция «Высокие интеллектуальные технологии в науке и образовании». 2017. С. 161-164.
9. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 04.07.2020.
10. Крамаренко Л.А. Проблема распределения налогового бремени в обществе как одно из основных направлений налоговых реформ // Современные проблемы науки и образования. 2014. № 1. С. 277.

11. Миронова О. А., Ханафеев Ф. Ф. О сущности налоговой политики, налогового администрирования и налогового менеджмента //Инновационное развитие экономики. 2014. №. 4. С. 13-18.
12. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование: учеб. для студ. вузов, обучающихся по профилям направления «Экономика» и спец. «Налоги и налогообложение», «Экономическая безопасность», М., 2010. 115 с.
13. Мишустин М. В. Совершенствование инструментов налогового администрирования по обеспечению стабильных доходов государственного бюджета //Экономика. Налоги. Право. 2014. №. 4. С. 4-8.
14. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 17.02.2021) // Собрание законодательства Российской Федерации от 3 августа 1998 г. № 31. Ст. 3824
15. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 17.02.2021) // Собрание законодательства Российской Федерации от 7 августа 2000 г. № 32. Ст. 3340
16. О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020: Распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р (ред. от 28.09.2018). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_82134/28c7f9e359e8af09d7244d8033c66928fa27e527/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_82134/28c7f9e359e8af09d7244d8033c66928fa27e527/) (дата обращения: 12.12.2020).
17. Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме: Приказ ФНС России от 04.03.2015 № ММВ-7-6/93@ (ред. от 01.04.2019) // Официальный интернет-портал правовой информации ([www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru)).

18. О применении налоговых вычетов НДС на основании счетов-фактур, выставленных продавцом товаров до даты перехода права собственности на эти товары к покупателю: Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 30.12.2014 № 03-07-11/68585.

19. Об утверждении Методики прогнозирования поступлений доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации на текущий год, очередной финансовый год и плановый период: Приказ ФНС России от 01.11.2019 № ММВ-7-1/558@ // Официальный интернет-портал правовой информации ([www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru)).

20. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах: Федеральный закон от 03.08.2018 № 303-ФЗ (ред. от 30.10.2018) //Собрание законодательства РФ. 2018. №32(часть I). Ст. 5096.

21. О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием электронных средств платежа: Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ (ред. от 23.11.2020) // Собрание законодательства Российской Федерации от 26 мая 2003 г. № 21. Ст. 1957.

22. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 гг. URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document/?id\\_4=116206-osnovnye\\_napravleniya\\_nalogovoi\\_politiki\\_na\\_2017\\_god\\_i\\_planovyi\\_period\\_2018\\_i\\_2019\\_godov](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=116206-osnovnye_napravleniya_nalogovoi_politiki_na_2017_god_i_planovyi_period_2018_i_2019_godov) (дата обращения: 19.12.2020).

23. Официальный сайт ФНС России. URL: <https://www.nalog.ru/> (дата обращения: 14.12.2020).

24. О выставлении счетов-фактур при оказании услуг по сдаче аренды имущества и их регистрации в книге продаж: Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 05.06.2018 № 03-07-09/38397.

25. О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд: Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ (ред. 24.02.2021) // Собрание законодательства РФ. - 2013. №14. Ст. 1652.

26. Определение Верховного Суда РФ от 9 сентября 2014 г. № 304-КГ14-737. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70639962/> (дата обращения: 02.04.2021).

27. О порядке представления документов по требованию налогового органа в период приостановления выездной налоговой проверки: Письмо ФНС России от 7 августа 2015 г. № ЕД-4-2/13892. URL: <https://www.audit-it.ru/law/account/841652.html> (дата обращения: 02.04.2021).

28. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: Приказ ФНС России от 30.05.07 № ММ-3-06/333@. URL: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/docs/3897151/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/docs/3897151/) (дата обращения: 02.04.2021).

29. Определение ВС РФ от 17.10.16 № 463-ПЭК16. URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-17102016-n-463-pek16-po-delu-n-a40-873792014/> (дата обращения: 02.04.2021).

30. О работе комиссий по легализации налоговой базы: Письмо ФНС России от 17 июля 2013 г. № АС-4-2/12722. URL: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/docs/4211234/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/docs/4211234/) (дата обращения: 02.04.2021).

31. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для академического бакалавриата. М.: Издательство Юрайт, 2016. 354 с.

32. Письмо Минфина РФ от 29 декабря 2007 г. № 03-07-11/648. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12058113/> (дата обращения: 19.12.2020).

33. Постановление ФАС Московского округа от 31.08.2009 № КА-А40/6905-09 по делу № А40-33682/08-129-108. URL:

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=AMS&n=117500#03221496124408034> (дата обращения: 14.01.2021).

34. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 04.07.2012 по делу № А27-12527/2011. URL: [https://www.audar-info.ru/na/article/view/type\\_id/7/doc\\_id/3133/](https://www.audar-info.ru/na/article/view/type_id/7/doc_id/3133/) (дата обращения: 12.01.2021).

35. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 5 октября 2015 г. № 13АП-19701/2015, А56-29490/2015. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/H86HlaXVIZZ/> (дата обращения: 02.04.2021).

36. Прогноз долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2030 года (разработан Минэкономразвития России). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_144190/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144190/) (дата обращения: 17.01.2021).

37. Сибиряткина И. Перспективы развития налога на добавленную стоимость в Российской Федерации // Международный студенческий научный вестник. 2015. № 4-2. С. 303-304.

38. Система АСК НДС-2 доказала свою эффективность. URL: <http://kontursverka.ru/stati/sistema-ask-nds-2-dokazala-svoyu-effektivnost> (дата обращения: 21.12.2020).

39. Содномова С. К. Развитие налогового администрирования на современном этапе // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2016. № 2. С. 258–265.

40. Структура задолженности по налоговым платежам и сборам в консолидированный бюджет Российской Федерации // официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. URL: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/state/#](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/state/#) (дата обращения: 25.12.2020).

41. Ткачева Ю.А. Арбитражная практика по вопросам возмещения НДС // Современные аспекты экономики. 2016. № 6 (226). С. 45-48.

42. Цубрович Я. А., Егорова М. С. Государственный бюджет и его роль в экономике // Молодой ученый. 2015. №10. С. 834-837
43. Черноусова К.С. Возмещение НДС как объект камеральной проверки // В сборнике: Проблемы развития предприятий: теория и практика Материалы 13-й Международной научно-практической конференции. 2014. С. 306-308.
44. Шишкин Р.Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость / Р.Н. Шишкин. М.: ИД «Юриспруденция», 2017. 785 с.
45. Alan A.T. The Value Added Tax: International Practice and Problems // International Monetary Fund. 2015. С. 108-433.
46. Blochliger H., Pinero-Campos J. Tax Competition between Sub-Central Governments // OECD Network on Fiscal Relations across Levels of Government. COM/СТРА/ECO/GOV/WP (2011) 13.
47. OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. [Электронный ресурс]. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en> (дата обращения 03.03.2021).
48. Sokolovska O. Market and government failures related to the introduction of tax incentives // Economy and sociology. 2015. №4. pp. 17-26.
49. Velde D. W. Tax, investment and industrial policy // In: Taxation and Developing Countries Training Notes. EPS Peaks. 2013. Sept. pp. 35-40.