

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

Обучающийся

И. В. Марков

(Инициалы Фамилия)

(личная подпись)

Научный
руководитель

кандидат юридических наук Н.А. Блохина

(ученая степень (при наличии), ученое звание (при наличии), Инициалы Фамилия)

Тольятти 2022

Оглавление

Введение.....	3
Глава 1 Теоретические аспекты налога на добавленную стоимость как источника формирования доходов федерального бюджета Российской Федерации.....	6
1.1 Понятие и сущность НДС и его роль в формировании бюджета РФ	6
1.2 Субъекты и объекты налогообложения.....	14
1.3 Методы исчисления налога на добавленную стоимость	28
Глава 2 Администрирование налога на добавленную стоимость.....	32
2.1 Общая характеристика администрирования налога на добавленную стоимость	32
2.2 Цифровизация налогового администрирования на примере налога на добавленную стоимость	43
2.3 Анализ поступлений НДС в федеральный бюджет Российской Федерации.....	59
Глава 3 Рекомендации по повышению роли НДС как источника формирования доходов федерального бюджета Российской Федерации и его администрирования.....	66
3.1 Проблемы исчисления и уплаты, администрирования НДС.....	66
3.2 Пути совершенствования НДС как источника пополнения федерального бюджета	74
Заключение	85
Список используемой литературы и используемых источников.....	92

Введение

Актуальность темы исследования. Налог на добавленную стоимость играет ведущую роль в косвенном налогообложении. Поступления от него занимают значительное место в доходной части бюджета России.

Однако, несмотря на ведущую роль НДС в налоговой системе Российской Федерации в отечественном законодательстве все же сохраняются значительные проблемы, требующие своего скорейшего разрешения. Причем на повестке дня остро стоит вопрос изменения методики расчета НДС, повышения роли и значения расчетных документов в системе налога, значительного сокращения перечня используемых льгот, отмены специальных порядков расчета НДС в ряде случаев, проявивших себя не эффективно.

Российская практика осуществления учетных и налоговых процедур в отношении налога на добавленную стоимость показала, что на сегодняшний день, даже с учетом всех изменений и дополнений на 01.01.2007 г., отсутствуют методические разработки по организации учета и контроля с целью соблюдения полноты поступления НДС в бюджет.

Поэтому проблемы научного обоснования и практического применения методик учета, способствующих полноценному пополнению федерального бюджета за счет поступления НДС, приобретают наибольшую значимость. В связи с этим, тема дипломной работы является актуальной.

Цель работы заключается в комплексном анализе правового администрирования налога на добавленную стоимость.

Для достижения поставленной цели в дипломной работе были поставлены и решены следующие **задачи**:

- раскрыть понятие и сущность НДС и его роль в формировании бюджета РФ;
- рассмотреть субъекты и объекты налогообложения;

- проанализировать методы исчисления налога на добавленную стоимость;
- дать общую характеристику администрирования налога на добавленную стоимость;
- исследовать цифровизацию налогового администрирования на примере налога на добавленную стоимость;
- провести анализ поступлений НДС в федеральный бюджет Российской Федерации;
- выявить проблемы исчисления и уплаты, администрирования НДС;
- предложить пути совершенствования НДС как источника пополнения федерального бюджета.

Объектом исследования в работе являются взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками по налогу на добавленную стоимость.

Предмет исследования включает в себя нормы Налоговых кодексов Российской Федерации, федеральные законы, подзаконные акты и др.

Степень научной разработанности темы исследования. Значительный вклад в развитие теории и практики налогообложения внесли такие отечественные и зарубежные ученые, как: А. А. Соколов, А. А. Тривус, В. А. Брызгалин, Д. Г. Черник и другие авторы.

При рассмотрении исследуемых вопросов были использованы теоретические исследования в области учета, налогообложения, контроля за правильностью исчисления НДС, законодательства по НДС российских и зарубежных авторов, в которых рассматривался комплекс проблем теории и практики налогообложения как фундаментального, так и прикладного характера.

Теоретической основой исследования послужили результаты научных и практических трудов российских и зарубежных ученых и специалистов в области косвенного налогообложения; законодательные и нормативные акты по бухгалтерскому учету в части применения налога на

добавленную стоимость; периодические издания таких авторов как Ю. Ф. Аношина, И. А. Баймакова, Д. Н. Бахрах, П. А. Булдыгин, Е. Н. Евстигнеев, Е. В. Кудряшова и др.

Нормативную основу работы составили положения Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Для достижения целей исследования и решения, определенных в нем задач применены **методы** исторического, логического и системного анализа, проведены сравнительный и структурно-динамический анализ. В работе используется системный подход при изучении теории и практики исчисления и уплаты НДС в современных условиях.

Научная новизна и практическая значимость исследования заключается в разработке мероприятий по повышению эффективности расчетов налога на добавленную стоимость.

Структура работы: введение, три главы, разделенные на параграфы, заключение, список использованной литературы.

Глава 1 Теоретические аспекты налога на добавленную стоимость как источника формирования доходов федерального бюджета Российской Федерации

1.1 Понятие и сущность НДС и его роль в формировании бюджета РФ

Несмотря на кажущиеся частыми изменения в налоговой системе, нет ничего более постоянного, чем налоги. НДС является тем самым исключением, которое только подтверждает правило. Прародителем НДС можно считать налог с оборота. Этот налог очень схож с НДС, хотя и имеет отличительные особенности.

Предпосылкой трансформации налога с продаж стала очень резкая, практически катастрофическая нехватка финансовых ресурсов, вызванная последствиями Первой мировой войны. Налог с продаж во многом способствовал росту цен на товары. Это вызывало огромное недовольство как со стороны покупателей, так и со стороны товаропроизводителей. Страдали и производители, так как снижался в значительной степени спрос на продукцию, падали обороты, снижалась выручка и прибыль. В результате после Первой мировой войны налог с продаж ненадолго был отменен.

Чаще всего изобретателем НДС называют Мориса Лоре. Однако еще в 1919 г. Вильгельм Фон Сименс предложил ввести «благороженный или улучшенный налог с оборота». Этот человек, создавший «промышленную империю Сименсов», имеющий блестящее экономическое образование и высококласный профессиональный опыт, предложил вместо налога с продаж ввести «улучшенный налог с оборота», по сути, НДС. После его смерти предложение о трансформации налога было забыто. Государственный бюджет, который был сильно обременен расходами, требовал поиска новых источников доходов. Налог с продаж, несмотря на все известные его недостатки, был введен вновь. Вновь введенный налог взимался несколько

иначе. Основное изменение было связано с тем, что он стал взиматься однократно, на стадии розничной торговли. Не столь сильно замедлял оборачиваемость капитала.

В 1957 г. в Риме был подписан договор о создании Европейского союза (ЕС), что стимулировало развитие и широкое распространение этого налога в Европе. В 1967 г. вторая директива Совета Евразийского экономического сообщества (ЕЭС) провозгласила НДС главным косвенным налогом Европы [52, с. 121].

Сегодня этот налог играет огромнейшую роль в налоговых системах стран ЕС. Это во многом объясняется тем фактом, что для вступления в страны-члены ЕС необходимо иметь этот налог в налоговой системе. Это обязательное требование. Исторически во Франции еще до создания ЕС традиционно было преобладание косвенных налогов. Возникновение ЕС потребовало поиск источников финансовых ресурсов для формирования общего бюджета. Формирование доходов должно быть таким, чтобы не спровоцировать переход капиталов от наиболее развитых к наименее развитым странам. В основе не могут быть прямые налоги. Общий бюджет логично формировать не в зависимости от того, кто сколько зарабатывает, а от того, кто сколько потребляет. Лидерство должно остаться за налогами на потребление (косвенными), здесь на передний план выходит НДС.

В 90-х гг. XX в. НДС входил в налоговые системы более чем 80 стран. Среди экономически развитых государств его не применяют только Соединенные Штаты Америки (США), Канада и изначально Япония [38, с. 31]. Эти страны выступили открыто против введения НДС, объясняя его негативное влияние на экономику страны. НДС провоцирует не только инфляцию, но и способствует расслоению общества на классы, в большей степени этот налог ложится на самые малообеспеченные слои населения. Недаром сленговое название этого налога, очень часто упоминаемое в европейских странах, – это налог на бедность. В США аналог этого налога

используют в отдельных штатах. На общегосударственном уровне так его и не ввели.

В Европе это один из основных налогов. Впервые в качестве основного дохода молодого советского государства после революции 1917 г. выступали продразверстка, контрибуции, эмиссии денег, в связи с чем, первые советские налоги не обладали весомым фискальным значением и ярко выражали классовую борьбу. В СССР в 1930–1932 гг. была осуществлена глобальная налоговая реформа, результатом которой выступила унификация всех налоговых платежей предприятий в двух основных платежах – отчислениях с прибыли и налогах с оборота.

Налог с оборота – это надбавка к оптовой цене товаров, которая взимается с населения при оказании услуг либо продаже товаров в сети розничной торговли. Для централизованной системы государственного управления экономикой, которая только формировалась, данный налог был удобным, потому как после его введения перестали взимать промысловый налог, акцизы, платежи за разработку месторождения нефти, каменного угля, рудных ископаемых, а также как платежи за древесину, так и местный налог с нее. Также перестали взиматься 20 видов мелких налогов и сборов.

Налог с оборота взимался с кооперативных и государственных предприятий, а также общественных организаций, при этом, как правило, уплачивали его предприятия торговли, общественного питания, пищевой и легкой промышленности. Более половины данного налога в бюджет поступало в момент оплаты счета либо на третий день после совершения оборота касательно реализации продукции, а часть подекадно. Данный налог выступал в качестве регулирующего налога, сначала он начислялся в доход союзного бюджета, а потом перераспределялся между другими бюджетами.

Чтобы заинтересовать союзные республики в увеличении реализации и производства товаров народного потребления, постановление Совета Министров СССР в 1984 г. разрешило зачислять в свои бюджеты все поступления налога с оборота от предприятий бытового обслуживания

населения, местной промышленности, потребительской кооперации. По своему удельному весу налог с оборота являлся в СССР основным источником дохода государственного бюджета. В Российской Советской Федеративной Социалистической Республике трудно оценить действительные поступления налога, потому что он уплачивался в союзный бюджет, отсюда осуществлялось регулирование доходной части бюджета союзных республик. Согласно статистике, поступления налога с оборота составляли пятую часть бюджета России – 19,2% в 1940 г., 23,3% – в 1991 г. Этот налог перестал взиматься с 1992 г., его аналогом стал НДС. В России в период новой экономической политики в аналитических целях использовался показатель добавленной стоимости.

Процесс формирования самостоятельного политического государства со своей системой налогообложения ускорили августовские события 1991 г. Непосредственно в данный период осуществилась комплексная глобальная налоговая реформа, когда произошла подготовка и принятие таких основополагающих законов как Федеральный Закон Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» от 6 декабря 1991 г. № 1992-1, Федеральный Закон Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1, которые на данный момент утратили силу. Также в число первых нормативных актов, которые заложили базу формирования новой налоговой политики, входит Закон СССР «О налогах с объединений, предприятий, организаций» от 14 июня 1990 г., которым был введен не только налог с оборота, но и другие налоги на территории СССР. Главный недостаток налога с оборота – порождение им тенденции к концентрации производства, результатом чего было нарушение принципов конкуренции. После налоговой реформы 1991 г. стала необходимой быстрая замена налога с оборота, который применялся на тот момент, на рыночный налог, который был бы в состоянии обеспечить в условиях перехода к рыночным отношениям поступление доходов в консолидированный бюджет.

В качестве такого налога выступил НДС, который обладает значительной ролью в объеме потенциала бюджета российской налоговой системы. НДС впервые был введен Законом от 6 декабря 1991 г. Одновременно со вступлением данного закона в силу, с января 1992 г., были отменены налог с продаж и налог с оборота. Под новым налогом подразумевалась форма изъятия части добавленной стоимости в бюджет, которая создается на все стадиях производства и определяется в виде разницы между стоимостью реализованных работ (товаров, услуг) и стоимостью материальных затрат, которые относятся к издержкам обращения и производства. В качестве объектов налогообложения выступали обороты по реализации товаров (оказанных услуг, выполненных работ) как на территории Российской Федерации, так и ввозимые в соответствии с таможенными режимами на ее территорию. Чтобы определить облагаемый оборот, необходимо учесть стоимость реализуемых товаров (услуг, работ). Размер основной ставки налога составлял 28%, при этом НДС нужно было уплачивать ежемесячно, принимая во внимание фактические обороты по реализации товаров (услуг, работ) за прошедший календарный месяц. Ставка НДС в 1992 г. была единой и составляла 28%. С 1993 г. для усиления социальной защиты населения ставка налога по товарам детского ассортимента и продовольственным товарам (за исключением подакцизных) была снижена до 10%, по остальным товарам, с подакцизными товарами включительно – до 20%. На основании главы 21 «НДС» Налогового кодекса Российской Федерации с 1 июля 2001 г. уплата акцизов и НДС при реализации товаров за пределы России составляет 0%, т. е. налоги возвращаются при экспорте, соответственно уплачиваются при импорте в Россию [27, с. 123]. Не распространяется нулевая ставка на газовый конденсат, нефть, природный газ, который экспортируется в страны Содружества Независимых Государств.

НДС является достаточно нейтральным налогом. Его особенность позволяет использовать его и на международном рынке. Данный

«нейтралитет» является крайне важным для международной торговли. Важным аспектом НДС также является отсутствие необходимости учета количества собственников данного товара, производственных издержек, способа получения товара конечным потребителем. НДС значительно влияет на экономику.

В Российской Федерации данный налог является основным косвенным налогом, потому что сумма налоговых поступлений по нему превышает сумму поступлений по другим косвенным налогам.

Иными словами, если организация получает определенный товар дешевле, нежели продается продукт (товар) на выходе, либо тот же товар, продаваемый организацией потребителю, который и должен будет уплатить НДС, несмотря на то, что юридически (формально) данный налог является налогом для физических или юридических лиц, связанных с бизнесом. Соответственно, повышение этого налога может оказать ощутимое влияние на цену определенного товара (ресурса), которые приобретаются потребителем. НДС был введен в 1990-х годах, и тогда его размер был равен 28%, в 1994 году был понижен до 20%, а в 2004 еще на 2%. Сейчас же вновь поднят до размеров, установленных в 1994 году [7, с. 58].

НДС является базовым налогом федерального бюджета и занимает второе место после доходов, получаемых от нефтегазовой промышленности. Доходы, получаемые от уплаты НДС идут на различные цели, касающиеся всех сфер жизни общества и затрагивающие проблемы каждый из них. Иными словами, потребитель, уплачивая НДС, помогает нуждающимся в этом различным социальным организациям.

Таким образом, НДС представляет собой новый налог, который сменил налог с оборота, на данный момент регулируется положениями главы 21 «НДС» Налогового кодекса Российской Федерации. Налог этот возник не случайно. Существовали вполне логически объяснимые предпосылки для его появления, которые были обусловлены функциями, которые он выполняет. Несмотря на неоднозначность данного налога, преимущества его перед

многими другими налогами очевидны. Поэтому в ближайшие годы не может быть речи о его отмене.

На сегодняшний день НДС применяется во многих государствах, давно выйдя за пределы Франции. Так, данный налог взимается в большинстве развитых и развивающихся странах мира. Тем не менее, в США, Канаде и Японии НДС отсутствует [35, с. 10]. В этих странах взимаются налог на потребление или налог с продаж. Также применение НДС отсутствует в так называемых «оффшорных» странах и территориях. Например, НДС не применяется на Багамах, в Мальдивской республике, в Сан-Марино, в Катаре, Кувейте, Омане, в Британских заморских территориях, в Гонконге, в Макао и др. [20, с. 17]. На современном этапе для решения социальных задач практическое применение налога на добавленную стоимость вынуждает многие страны дифференцировать ставку налога.

Государства помимо основной (стандартной) ставки НДС, которая применяется к большинству товаров, работ и услуг, устанавливают пониженную ставку (а в ряде стран – несколько пониженных ставок НДС) на товары (услуги), которые интересуют низкодоходную группу населения. Вместе с тем, устанавливаются повышенные налоговые ставки на товары (услуги), интересующие в основном высокодоходную категорию населения (предметы роскоши). Например, в Испании стандартная ставка налога составляет 21%, а пониженные – 10% и 4%; в Китае основная ставка НДС составляет 17%, а пониженные ставки могут быть 2%, 3%, 4%, 6% или 13%; в Турции основная ставка составляет 18 %, а пониженные – 8% и 1%. Существует ряд государств, которые применяют только стандартные ставки НДС. К таким странам относятся: Албания (ставка налога 20%), Вьетнам – 10%, Дания – 25%, Республика Корея – 10% и другие. В странах Евросоюза (далее – ЕС) ставка налога на добавленную стоимость устанавливается каждым государством самостоятельно, однако есть требование, что стандартная ставка должна быть не меньше 15%, при этом на определенный список товаров могут устанавливаться пониженные (льготные) ставки НДС, а

на некоторые продукты даже могут применяться нулевые налоговые ставки. Самые высокие ставки НДС в ЕС составляют 25-27% (например, в Швеции и Дании ставка НДС составляет 25%, в Венгрии – 27%). Если рассматривать средние значения ставок НДС в 62 странах Евросоюза, то можно констатировать, что они находятся в диапазоне от 19% до 21% [40].

Рассмотрим более подробно налогообложение добавленной стоимости в отдельных государствах. Для рассмотрения возьмем ведущие страны Европы, а именно Германию, Францию, Великобританию. Франция, как страна, которая первая начала использовать налог на добавленную стоимость, на сегодняшний день не изменила систему видения данного налога. Единственным изменением является то, что Франция усовершенствовала налоговую базу. НДС теперь распространяется на розничную торговлю. Поступления по данному налогу являются основными в бюджет страны. Под налогообложение данным налогом попадают товары и услуги, которые производят и используют внутри страны. В стране используются как стандартная ставка (20%), так и льготные ставки, которые (10%, 5,5% и 2,1%). Также в стране применяются повышенные ставки НДС, которые могут достигать до 33,3% и применяются к таким категориям товаров, как алкоголь, табачные изделия, автомобили и прочее. Во Франции на сегодняшний день НДС занимает ведущее место в налоговых поступлениях в бюджет. Во Франции его размер может превышать 40% в доходной части бюджета. В Германии налоговая ставка НДС составляет 19%, а пониженная ставка составляет 7%. Освобождаются от уплаты данного налога в Германии предприятия сельского и лесного хозяйства. Предприниматель может вычитать налог на добавленную стоимость с товаров, которые были куплены внутри Евросоюза, а также с ввозимых товаров, которые уплачены предпринимателем таможенному управлению при ввозе товаров из стран, не являющихся членами ЕС. Удельный вес данного налога в доходах бюджетной системы Германии составляет порядка 30% и занимает второе место после подоходного налога. В таких странах как

Германия, Франция применяются льготы для малого предпринимательства. То есть предприятия малого бизнеса в данных странах могут освобождаться от уплаты НДС. Великобритания использует различные косвенные налоги. К их числу относятся: акцизы, налог на добавленную стоимость и гербовый сбор. Ставка налога на добавленную стоимость составляет 20%, а пониженная ставка – 5% и 0%. Пониженная ставка налога может применяться к таким товарам, как детские автокресла, товары санитарной гигиены и прочее. Нулевая ставка будет применяться при реализации книг, газет, детских товаров и прочее.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что налог на добавленную стоимость является ключевым налогом во многих государствах. Каждое государство самостоятельно устанавливает ставки по данному налогу, в том числе вправе применять или не применять пониженные налоговые ставки по НДС и определять перечень товаров, работ, услуг, на которые они будут распространяться.

1.2 Субъекты и объекты налогообложения

НДС действительно является самым собираемым косвенным налогом в нашей стране. Более того, стоит отметить, что сумма налоговых поступлений по НДС составляет самую большую долю всей доходной части бюджета, т.е. налог на добавленную стоимость можно назвать основным источником дохода федерального бюджета. Налог уплачивается по трем категориям:

Первая категория: организации и индивидуальные предприниматели по общей системе налогообложения, если: они продают товары, работы, услуги или передают имущественные права на территории Российской Федерации; импортируют товары в Россию из-за границы. Выполняют строительные-монтажные работы для собственных нужд.

Вторая категория: налоговые агенты. Им придется платить НДС и подавать декларацию независимо от того, какую систему они используют -

общую или упрощенную. Плательщиками НДС автоматически становятся налоговые агенты, которые: приобрели товары или услуги у иностранных компаний, не зарегистрированных в Российской Федерации; реализовали товары или услуги по договору комиссии, приказу или агентскому договору с иностранными гражданами, не зарегистрированными в России; сдают в аренду или покупают государственное имущество.

Третья категория: организации и индивидуальные предприниматели в упрощенном порядке, если они выставили покупателю счет-фактуру с налогом на добавленную стоимость. Эти налогоплательщики не обязаны платить НДС, но, если покупатель – крупное предприятие, он может запросить документы с налогом. Чтобы не потерять покупателя, организации, которые работают по упрощенной системе налогообложения могут пойти на это. Но тогда они должны будут внести в бюджет сумму НДС и подать декларацию.

Таким образом, плательщиками данного налога являются юридические лица, индивидуальные предприниматели, импортеры и экспортеры. По сути, все налогоплательщики НДС делятся на 2 большие группы, – это налогоплательщики «внутреннего» НДС и налогоплательщики «ввозного» НДС.

Рассмотрим ставки НДС, применяемые в России:

- 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;
- 10%: реализация продовольственных товаров, товаров для детей, периодических печатных изданий и книжной продукции, медицинских товаров;
- 20%: применяется во всех остальных случаях [39].

Теперь можно рассмотреть, как менялась основная ставка по налогу на добавленную стоимость в России. На рисунке 1 представлена динамика ставки НДС в период с 2017 года по 2021 год.

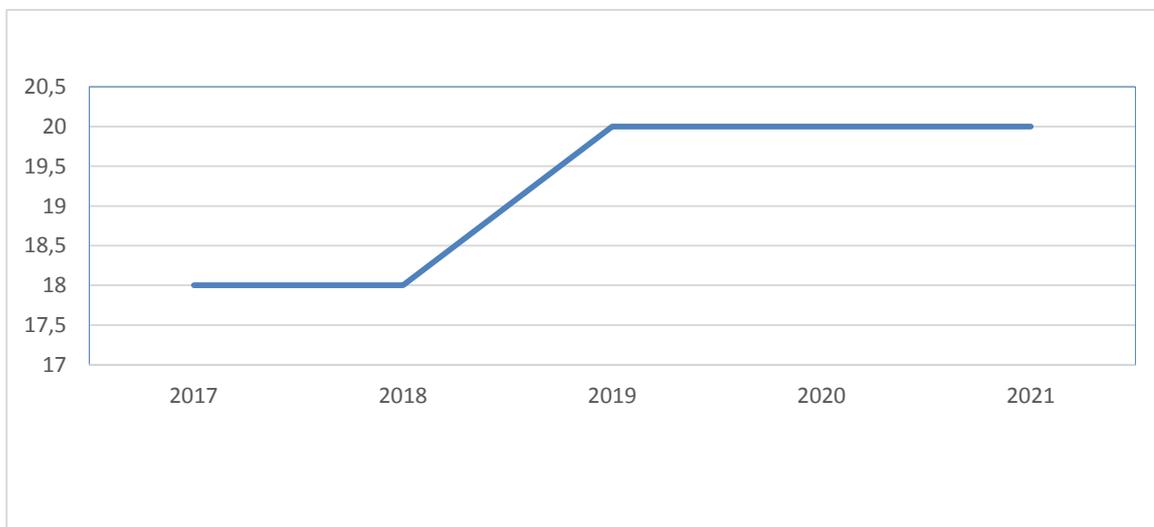


Рисунок 2 – Динамика изменения основной ставки НДС в России в 2017-2021 гг.

Как видно по представленному графику, в 2019 году ставка по НДС была увеличена с 18% до 20%. Можно было бы сказать, что это стало причиной роста суммы поступлений по данному налогу в бюджет, но согласно данным Министерства финансов РФ, сумма налоговых поступлений по НДС росла ежегодно и до увеличения налоговой ставки (рисунок 2).

Таким образом, в настоящий момент Россия (наряду с некоторыми другими странами) занимает 8 место по величине ставки НДС. Самая большая ставка отмечена в Венгрии (27%).

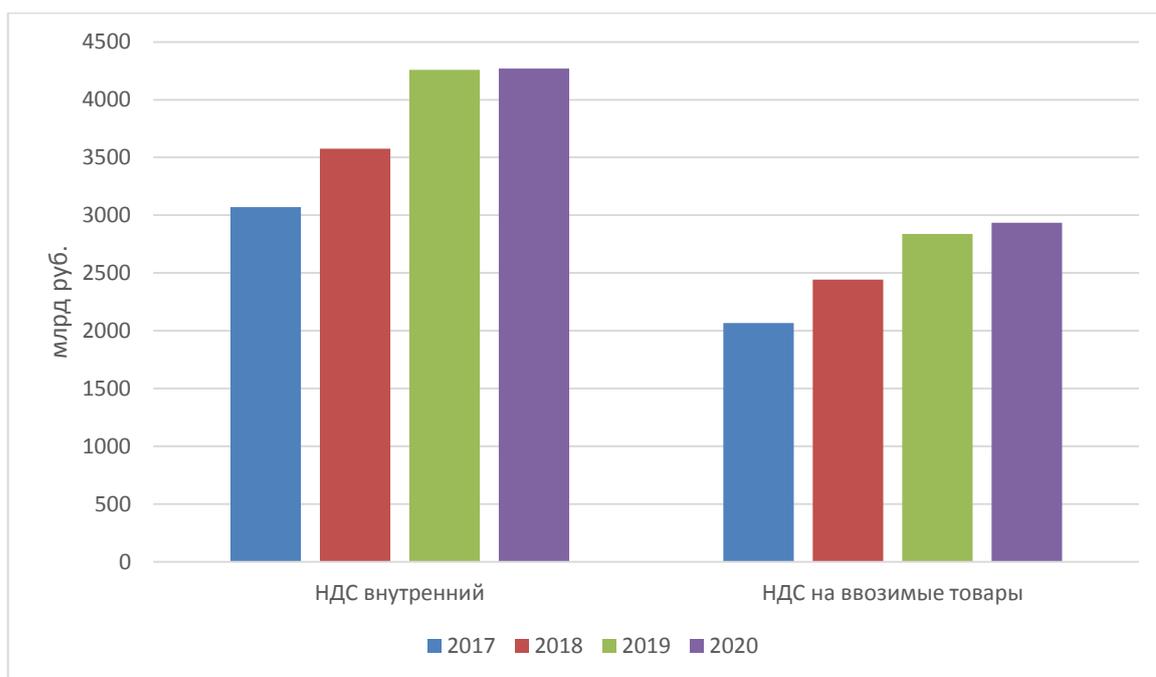


Рисунок 2 – Динамика налоговых поступлений по НДС в бюджет в 2017-2020 гг. [50]

По данной гистограмме можно сделать вывод, что, пусть динамика действительно всегда была положительной, но в 2019 году по сравнению с 2018 годом можно заметить наиболее значительное увеличение суммы поступлений налога. Т.е. здесь все-таки можно говорить об эффекте от увеличения налоговой ставки. Но зато в 2020 году увеличение суммы оказалось уже совсем небольшим. Стоит опасаться того, что дальнейшее повышение ставки НДС в России может привести к обратной реакции в сторону снижения поступлений в доходную часть бюджета.

Размер ставки зависит от того, какие товары, работы, услуги реализует продавец [61]. Чтобы производство на территории страны было выгодным для организаций, ставка НДС должна быть разумной. Если государство с помощью НДС будет изымать значительную часть чистой прибыли организаций, будут снижаться стимулы к предпринимательской деятельности, поскольку будут расти расходы продавца.

Поэтому вопрос о том, каким должен быть оптимальный уровень НДС, всегда был актуален. До 1 января 2019 г. ставка НДС в России составляла 18%, затем ее подняли до 20%, объясняя эту меру тем, что при ее реализации за 2,5 г. государственный бюджет пополнится на 1 675 млрд рублей.

Анализируя ВВП России в ретроспективе, следует заметить, что увеличение НДС в 2019 г. хотя и не привело к падению объемов ВВП, однако способствовало замедлению темпов его роста. Это произошло на фоне быстрого повышения цен и роста инфляции, т. к. себестоимость производства возросла. А поскольку уровень доходов покупателей остался прежним, потребительский спрос снизился. По данным Росстата, инфляция только в январе 2019 г. достигла 5%.

Помимо непосредственного влияния на рост цен, НДС тормозит российскую экономику из-за большого количества проблем при его вычислении и немалых ресурсов для его обслуживания, желании людей уклониться от «чрезмерного налогового бремени». Также одной из основных проблем НДС является его регрессивность: независимо от доходов, каждый человек выплачивает одинаковое количество налога в казну, в процентном соотношении к заработной плате для одних этот налог будет более невесом, а для других окажется значительной налоговой нагрузкой. В этом проявляется его «антисоциальность».

Таким образом, вопрос о совершенствовании НДС на сегодняшний день стоит остро. Сравним НДС в России и во Франции, где стандартная ставка также равняется 20%.

Отличительной особенностью французской налоговой системы является гибкость, которая выражается в широкой системе налоговых скидок и льгот. Парламент ежегодно изменяет налоговые ставки, в зависимости от социально-экономической и политической обстановки в стране. По состоянию на 2020 г. НДС в 20% представляет собой стандартную ставку, ставка 22% применяется на предметы роскоши, 10% и 5,5% - пониженные ставки на товары культурного назначения и первой необходимости

соответственно, ставка 2,1% установлена для периодических изданий, организаций, занимающихся продажей лекарств с возмещением от системы социального обеспечения Франции. Так, медицина, образование, страховка освобождены от выплаты НДС.

Еще одной особенностью является возможность уменьшения НДС на сумму, направленную на инвестиции. При настолько гибкой системе налогообложения доля НДС в бюджете Франции очень высока и составляет 45%, что говорит об эффективности использования ставок на данный налог. Успех хорошей собираемости НДС лежит не только в карательных мерах при налоговых преступлениях, но и в социально-организационной системе.

Основная ставка НДС в России - 20%. Это применимо к большинству транзакций, если на продукты не распространяются льготные ставки. С 2019 года государство повысило ставку налога на добавленную стоимость до 20%.

До этого использовалась ставка 18%. Чтобы правильно рассчитать величину НДС, нужно первоначальную стоимость товара, работы или услуги умножить на ставку налога. Налог на добавленную стоимость 20% взимается: при продаже товаров, работ и услуг, не облагаемых нулевой или 10% ставкой; при выполнении строительно-монтажных работ для собственных нужд; при ввозе импортных товаров, реализация которых не облагается налогом по сниженной ставке; при ввозе импортных товаров. Попытки сэкономить на НДС с помощью «серых» систем обычно заканчиваются штрафами. Большинство этих незаконных методов уже известно налоговым инспекциям.

В перечень товаров по льготному тарифу включены социально значимые товары. Ставка НДС 10% применяется: при ввозе и продаже детских товаров на внутреннем рынке; при ввозе пищевых продуктов, указанных в перечне, утвержденном Постановлением Правительства от 31 декабря 2004 г. № 908. Это продажа мяса крупного рогатого скота, птицы, яиц, молочных продуктов и др. на внутреннем рынке периодических изданий и книг, связанных с образованием, наукой и культура. Право на применение

пониженной ставки НДС 10% должно быть подтверждено документами. Это могут быть сертификаты соответствия, заключения центров контроля качества или независимых экспертов, сертификаты Роспечати на книги и учебные программы. Кроме того, с 1 июля 2020 года в перечень товаров со ставкой НДС 10% с содержанием молока и его заменителями добавлены: продукция, произведенная по технологии сыра, напитки, коктейли, желе, паста и суфле и др.

Нулевая ставка может применяться в случаях, строго предусмотренных Налоговым кодексом. К ним относятся: продажа товаров на экспорт; перевозки экспортируемых товаров, услуги, связанные с международными перевозками; перевозка пассажиров и багажа; операции с углеводородным сырьем; внедрение космической, водной и авиационной техники. Применение ставки 0% не означает, что товар или услуга освобождены от уплаты НДС или вовсе не облагаются. Сделки признаются объектами налогообложения. Организация вправе вычесть входящий НДС по товарам, приобретенным для данных операций. Обоснованность применения нулевой ставки должна быть задокументирована, особенно при экспорте товаров.

Таким образом, для совершенствования ставок НДС в Российской Федерации целесообразно пересмотреть количество льготных ставок и увеличить их. Это поспособствует тому, что население будет менее подвластно желанию укрытия от налогов, поскольку будет больший выбор возможной налоговой нагрузки для них и их деятельности. Потенциальные предприниматели, которых пугали высокие ставки, смогли бы выйти на рынок и запустить свое производство.

На наш взгляд, чтобы не уйти только в предложения снижения ставок, можно, ориентируясь на практику других стран, увеличить НДС в отношении табака и алкоголя. Эта мера в т. ч. будет содействовать контролю потребления данной продукции, что положительно скажется на здоровье нации. Для успешного развития российской экономики и, как следствие, увеличения ВВП, а значит и отчислений в государственный бюджет,

необходимо стимулировать инвестиционную деятельность предприятий. В России отсутствуют какие-либо льготные условия такого характера, так что, беря в пример французскую налоговую систему, предлагаем уменьшать НДС на сумму, направленную на инвестиции.

В российской системе существуют налоговые платежи по авансам. Однако это представляется абсурдным, поскольку налогооблагаемая база на момент предоставления аванса еще не подсчитана. Это только путает бухгалтеров и создает лишние проблемы при составлении налоговой и бухгалтерской отчетности, замедляя весь процесс. Платить НДС разумнее с полностью вычисленной налогооблагаемой базы, исключая промежуточный НДС с авансов.

Обобщая вышесказанное, реализация мер по внедрению разных льгот и пониженных ставок будет способствовать обеспечению социальной справедливости, меньшему необоснованному росту цен и инфляции, появлению новых предприятий.

Объект налогообложения НДС, наиболее часто возникающий в деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, предусмотрен в подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ: реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. В целях исчисления НДС передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг). Данный объект характерен для «внутреннего» НДС. Другой важнейший объект налогообложения НДС - ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (подп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ). Этот объект, соответственно, предопределяет «таможенный» НДС.

Таким образом, объект налогообложения «внутреннего» НДС «привязан» к территории Российской Федерации. В ряде актов КС РФ (в том числе в Определениях от 15 мая 2012 г. N 873-О, от 19 декабря 2017 г. N 3054-О) отмечается, что по смыслу подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ, а также с

учетом того, что НДС - это налог, построенный по территориальному принципу (в отличие от налогов на доходы и прибыль), территориальная характеристика операции по выполнению работ и оказанию услуг является существенным признаком объекта обложения НДС. Если реализация происходит не на территории Российской Федерации, объекта обложения НДС не возникает.

Следует напомнить, что общее определение термина «реализация товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем» дано в п. 1 ст. 39 НК РФ: передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

Таким образом, основным объектом налогообложения «внутреннего» НДС являются действия (деятельность) налогоплательщиков по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Как таковая, «добавленная стоимость» в НК РФ не определяется и напрямую в качестве объекта налогообложения НДС не используется. Е.В. Кудряшова приводит сведения о том, что в директивах Европейского союза определения добавленной стоимости также не было и нет [30, с. 5]. Однако, данный подход в отечественной правовой системе оказался достаточно «живучим» - в достаточно современных актах КС РФ (в том числе в Постановлениях от 10 июля 2017 г. N 19-П, от 28 ноября 2017 г. N 34-П) констатируется, что НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Интересный подход к НДС следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 17 февраля 2009 г. N 9181/08: налогом на добавленную стоимость облагается фактически полученная экономическая выгода в денежной форме. Следует отметить, что экономическая выгода в денежной форме, исходя из ст. 41 НК РФ, также может облагаться налогом на прибыль организаций и НДФЛ, что, по существу, сближает данные налоги.

Соответственно, если поступившие денежные средства в принципе не связаны с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), то по общему правилу они и не влияют на исчисление НДС.

Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 февраля 2007 г. N 11967/06 [58] рассматривался вопрос налогообложения так называемого «трансферта» хоккеистов (платежей по договорам от хоккейных клубов за переход к ним хоккеистов до истечения сроков их контрактов с другими хоккейными клубами). По мнению Суда, при исполнении этих договоров и переходе игроков из учреждения в другие спортивные клубы реализации товаров (работ, услуг) в том значении, которое определено ст. 39 НК РФ, не происходило. Следовательно, трансфертные платежи, полученные учреждением по таким договорам, не могут рассматриваться как доходы от реализации товаров (работ, услуг). По данной очевидной логике «продажа» спортсмена от одной спортивной команды другой не является реализацией товара и не облагается НДС хотя бы потому, что спортсмен товаром не является и являться не может.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 сентября 2009 г. N 4762/09 [57] рассмотрен вопрос налогообложения убытков, вызванных потерей тепловой энергии при ее транспортировке. Суд указал, что в НК РФ отсутствуют нормы, позволяющие исчислять НДС от суммы убытков и требовать их взыскания с учетом данного налога. Из расчета количества тепловой энергии, теряемой в окружающую среду при отсутствии тепловой изоляции в сетях общества, и убытков компании следует, что размер убытков определен истцом как произведение количества теряемой энергии и

стоимости 1 Гкал энергии без налога на добавленную стоимость. От итоговой суммы убытков исчислен этот налог (в размере 18% исходя из действовавшей в тот момент ставки), сумма которого приплюсована к сумме убытков. Однако теряемая тепловая энергия не могла быть получена и фактически не была получена ее потребителями, имеющими договоры энергоснабжения с компанией, а общество, осуществляющее ее передачу, не является потребителем энергии. Дополнительно выработанная компанией тепловая энергия в связи с потерями в процессе ее транспортировки не была реализована.

Сходный подход имеет место в п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. N 33 [55]: при определении налоговых последствий выбытия (списания) имущества в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика (утрата имущества по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий), необходимо иметь в виду, что исходя из содержания п. 1 ст. 146 НК РФ такое выбытие не является операцией, учитываемой при формировании объекта налогообложения.

Определенную проблему представляет расчет НДС при условии получения плательщиками различных субсидий из бюджетной системы Российской Федерации. В Определении ВС РФ от 1 августа 2019 г. N 301-ЭС19-7881 [46] разъяснено, что в налоговую базу по НДС могут включаться субсидии из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, предоставленные в целях возмещения недополученных доходов в связи с производством и (или) реализацией товаров (работ, услуг), облагаемых НДС.

Соответственно, некоторое поступление денежных средств должно четко соответствовать конкретному товару (работе, услуге) с заранее известной ценой, и только тогда можно говорить о наличии объекта обложения НДС.

В соответствии с подп. 28 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация на

территории Российской Федерации услуг по организации и проведению азартных игр. Представляется, что одной из причин для введения указанной нормы является то, что «оценить» данные услуги, в том числе и в случае выигрыша клиента, зачастую невозможно.

Кроме того, в силу специфики такого объекта гражданских прав, как услуги, в ряде случаев покупатель услуг, оплативший их, может по какой-либо причине ими не пользоваться, хотя они фактически оказываются.

Приведем пример практического решения вопроса об исчислении НДС при реализации товаров - Постановление Президиума ВАС РФ от 7 февраля 2012 г. N 11637/11 [56]. В данном судебном акте рассматривалась типичная для сегодняшнего дня ситуация, в которой крупные торговые сети не только приобретают у оптовых поставщиков товары, но и взимают с них премии (бонусы, выплаты и т.п.) по различным (иногда весьма неоднозначным) основаниям, в том числе за присутствие товаров в магазине. Налоговый орган считал, что тем самым общество, представляющее торговую сеть, оказывает поставщикам некоторую услугу, что порождает объект налогообложения НДС. По мнению Суда, выплачиваемые поставщиками обществу на основании договоров поставки премии уменьшают стоимость поставленных товаров, что влечет необходимость изменения налоговой базы по НДС у поставщиков и сумм налоговых вычетов по НДС у общества, поэтому не могут быть квалифицированы в качестве платы за услуги, оказываемые обществом поставщикам. Впоследствии в Определении КС РФ от 23 октября 2014 г. N 2320-О разъяснено, что порядок исчисления и уплаты НДС не исключает, а, наоборот, предполагает необходимость установления факта изменения стоимости товаров (работ, услуг) для целей исчисления и уплаты НДС, а также определения действительной стоимости их реализации. Позиция была также подтверждена в Определении КС РФ от 21 мая 2015 г. N 1073-О-Р.

Развитие указанного подхода имело место в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 3 (2016) (утв. Президиумом ВС

РФ 19 октября 2016 г., в соответствующей части сделана ссылка на Определение ВС РФ от 22 июня 2016 г. N 308-КГ15-19017) [43].

Достаточно специфический объект обложения НДС урегулирован в подп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ: выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

В п. 2 ст. 146 НК РФ перечисляются операции, не признаваемые объектом налогообложения НДС, в том числе передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации (подп. 3); операции по реализации земельных участков (долей в них) (подп. 6); операции по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами) (подп. 15). В Постановлении КС РФ от 19 декабря 2019 г. N 41-П разъяснено, что из объектов обложения НДС изъяты лишь операции по реализации имущества должника-банкрота на торгах, а реализация продукции, им произведенной в процессе текущей хозяйственной деятельности, признается налогооблагаемой.

В заключение можно обобщенно привести некоторые преимущества и недостатки налога на добавленную стоимость в Российской Федерации. К преимуществам следует отнести:

- предприятия, работающие с НДС, более конкурентоспособны и менее подвержены риску отказа от сотрудничества со стороны других организаций-партнеров;
- организация может быстро и без проблем принять к вычету налог по всем приобретенным товарам.

Основными недостатками являются:

- уплачиваемая сумма налога зависит не от самой организации, а от ставки организации-контрагента;

- организация, освобожденная от уплаты НДС, подвергается угрозе отказа от сотрудничества со стороны партнеров (плательщикам налога невыгодно сотрудничать с таким поставщиком);
- существуют проблемы возмещения НДС при экспорте.

Таким образом, несомненно, налог на добавленную стоимость играет огромную роль для нашей страны, т.к. является одним из основных источников доходной части федерального бюджета России. При этом следует тщательно выбирать устанавливаемый уровень налоговой ставки. Однако многие экономисты и ученые считают налог на добавленную стоимость – экономически неэффективным инструментом налоговой политики Российской Федерации [18, с. 12], что связано со следующими его недостатками: сложность исчисления налоговой базы и применения налоговых вычетов по НДС, как для налоговых органов, так и в особенности для налогоплательщиков; система возмещения НДС для экспортеров, является правомерно уязвимой и используется многими предприятиями для мошеннических схем; снижение уровня покупательной способности населения, поскольку НДС не является налогом для предприятий и не защищает социально-неустойчивые слои граждан России; частые случаи судебных разбирательств предприятий страны, которым не возмещается уплаченный НДС при экспорте продукции на зарубежные рынки. Как альтернативный механизм решения проблемы – это замена НДС на налог на продажи. Однако, данная мера является экономически нецелесообразной, в особенности, в виду повышения уровня налоговой ставки с 18% до 20% с 1 января 2019 года.

Таким образом, современные условия функционирования налога на добавленную стоимость предполагают наличие таких проблем, как сложность исчисления налоговой базы и применения налоговых вычетов по НДС, уязвимость системы возмещения НДС для экспортеров, снижение уровня покупательной способности населения, и частые случаи судебных разбирательств предприятий страны, которым не возмещается уплаченный

НДС при экспорте продукции на зарубежные рынки. Однако несмотря на такие недостатки, НДС выступает ключевым источником налоговых поступлений в федеральный бюджет Российской Федерации, из-за чего его замена маловероятна.

1.3 Методы исчисления налога на добавленную стоимость

Организации, работающие с НДС, по большей части пользуются спросом на рынке. Если тот или иной хозяйствующий субъект хочет выйти на более высокий уровень в своем бизнесе, то рано или поздно ему придется переходить на традиционную систему налогообложения. Что под собой подразумевает налог на добавленную стоимость – косвенный налог, который включён в стоимость товара или услуги. Порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость регулирует глава 21 Налогового кодекса РФ.

Объектом налогообложения налога на добавленную стоимость является реализованный товар, оказанные работы или услуги на территории России. Обязанность заплатить такой налог у организаций и у индивидуальных предпринимателей возникает при продаже товаров или оказании услуг [42]. Чтобы рассчитать НДС обратимся к рисунку 4. Из него видно, что налогоплательщик должен заплатить в бюджет только налог с разницы между доходами и расходами. Потому что НДС, входящий в стоимость расходов, уже заплатили его поставщики. Формула расчета НДС к уплате выглядит следующим образом:

$$\text{НДС к уплате} = \text{Исходящий НДС} - \text{Входящий НДС} + \text{Восстановленный НДС} \quad (1)$$

Налоговой базой для расчета, исходящего НДС являются не только доходы от реализованных товаров, работ или услуг, а также стоимость

безвозмездно переданного имущества и объекта строительно-монтажных работ. «Импортным» НДС облагаются ввозимые на территорию РФ товары.

Чтобы отразить в бухгалтерском учете исходящий НДС нужно воспользоваться следующими корреспонденциями:

- ДТ 62 Кт 90 – отражена выручка от реализации товаров, работ, услуг или имущества, при этом подтверждающими документами будут товарная накладная (акт) или УПД для клиента-юрлица или чек для покупателя в рознице;
- ДТ 90 Кт 68 – начислен НДС. В этот момент клиенту выставляется счет-фактура, формируется запись в книге продаж, а розничный покупатель в чеке видит строчку «в т. ч. НДС».

Входящий НДС указывается на счетах-фактуры, которые выставляют поставщики. Но не все счет-фактуры подходят для возврата НДС, они суммируются только по тем расходам, которые были понесены для производства реализованной продукции и других нужд организации. На отражены корреспонденции входящего НДС выглядят следующим образом:

- Дт 10 Кт 60 – по накладной оприходованы материалы поставщиков для производства товара;
- Дт 19 Кт 60 – выделен НДС к вычету по полученной счет-фактуре от поставщика;
- Дт 68 Кт 19 – сумма, предъявленная к вычету записывается в книгу покупок.

В текущем году можно отметить следующие изменения в порядке начисления и уплаты рассматриваемого в данной статье налога:

В первую очередь, это освобождение от НДС для IT-компаний (Закон № 265-ФЗ от 31.07.2020). Производителям IT-продукции могут воспользоваться освобождением при передаче прав на пользование программным обеспечением собственной разработки. Программа должна быть включена в российский реестр программного обеспечения. Освобождение не распространяется на программы, предназначенные для распространения рекламы или поиска потенциальных клиентов. От НДС не освобождаются сопутствующие услуги [68]. Сюда же следует отнести и

сокращение услуг по ставке 10 %. Исключены внутрироссийские авиаперевозки пассажиров и багажа. Исключение – авиаперелеты в Крым, Севастополь, Дальневосточный регион, между другими регионами без посадок в Москве и Московской области. Среди изменений надлежит отметить и электронный документооборот «Tax Free». Чеки для компенсации НДС иностранцам, купившим товары в розничной торговле, можно оформлять в электронном виде (Закон № 220-ФЗ от 20.07.2020). Электронные чеки направляются в таможенную службу, таможенники подтверждают, что товары вывезены из России, и направляют продавцу или оператору сведения для выплаты компенсации. Порядок электронного документооборота утвердит ФТС. Чтобы организация розничной торговли приняла к вычету НДС по товарам, реализованным физлицам и вывезенным за границу, должно быть выполнено условие: эти граждане получили компенсацию сумм налога [67].

Произошли изменения и в исчислении НДС при банкротстве. С 01.01.2021 признаются объектом обложения НДС операции по реализации товаров, работ, услуг, изготовленных и (или) приобретенных (выполненных, оказанных) в процессе осуществления хозяйственной деятельности после признания должников банкротами. Также следует назвать и освобождение от НДС услуг общепита. Воспользоваться льготой с 01.01.2022 возможно, если у налогоплательщика одновременно соблюдалось два условия:

- сумма доходов за предшествующий год не должна превысить в совокупности 2 млрд руб.;
- удельный вес доходов от реализации услуг общепита в общей сумме доходов за предшествующий год составляет не менее 70 % (Закона № 305-ФЗ от 02.07.2021) [65]. Еще одним новшеством выступает тот факт, что с 01.01.2022 расширен состав товаров, при реализации которых НДС начисляют с межценовой разницы, которую можно рассчитать если товары приобретены у физических лиц, которые не

являются плательщиками НДС и товары включены в перечень, утвержденный Правительством (Закона № 103-ФЗ от 30.04.2021) [64].

Обобщая представленный материал, следует отметить, что данные изменения действуют в 2021 г., некоторые вступают в силу с 2022 г. Налогоплательщик обязан быть в курсе всех нововведений в налоговом законодательстве, особенно касающихся НДС, поскольку поступления от данного налога в большей степени формируют бюджета РФ, соответственно порядок его исчисления и уплаты строго контролируется.

Глава 2 Администрирование налога на добавленную стоимость

2.1 Общая характеристика администрирования налога на добавленную стоимость

НДС – это косвенный налог на добавленную стоимость, возникающую в процессе создания товаров, работ, услуг. Налог уплачивается по мере реализации произведенной продукции (выполнения работ, оказания услуг) или получения предварительной оплаты от покупателя.

Исчисление и уплата налога регламентированы главой 21 Налогового кодекса РФ.

Важность и актуальность изучения налогообложения НДС в России обусловлена тем, что НДС, являясь одним из основных федеральных налогов, составляет значительную часть доходов бюджета.

Создание и развитие системы налогового администрирования НДС в России происходит на фоне нестабильной экономической ситуации и в условиях низкого доверия к органам власти, что приводит к слабой налоговой дисциплине, которая и является главной проблемой налогового администрирования.

Правовая природа НДС обусловлена во многом тем, что потребителями товаров, облагаемых данным налогом, являются граждане, а также он сложен в администрировании, что непосредственно влияет на его эффективность. При этом НДС обеспечивает высокую доходность бюджета страны и тем самым выполняет важную фискальную функцию, а при правильном его применении гарантирует нейтральность налогообложения, оказывает положительное влияние на процесс международной торговли.

Специфические характеристики налога на добавленную стоимость воплощены в его понятийном аппарате, выражающем его особенности в системе налогов и сборов. На концептуальном уровне необходима четкая

проработка понятийного аппарата, определение форм и методов осуществления администрирования НДС.

Термин «налоговое администрирование» и сегодня не имеет законодательного определения, однако прочно вошел в теорию и практику налогообложения. Семантическое значение термина «администрирование» полностью соответствует латинскому понятию *administration* – смысл слова «администрирование» в русском языке полностью соответствует латинскому аналогу и понимается как руководство, управление. Анри Файоль считал, что администрирование – это предвидение, организация, руководство и контроль [74]. В. Д. Бахрах считает, что администрирование - это «совокупность действий или деятельность администрации, администраторов (органов или совокупности лиц, которые управляют, руководят действиями людей) по управлению, руководству людьми» [9, с. 6]. Как утверждают А. А. Лобачев, М. С. Прокошин «налоговое администрирование является частью управления государством налоговыми отношениями», а «государственное управление реализуется во взаимоотношениях государственных органов между собой и с различного рода негосударственными субъектами» [32, с. 45].

Таким образом, налоговое администрирование - это деятельность органов государственной власти, за которыми законодательно закреплены управленческие функции. К методам налогового администрирования относятся планирование и прогнозирование, учет, анализ, регламентирование и особое место в них занимает метод контроля. Налоговый контроль как элемент правового механизма, характеризующего обязанность по оплате налогов, вытекает из постановления Конституционного Суда РФ от 17 марта 2009 г. № 5-П [54] и определения Конституционного Суда РФ от 6 июня 2010 г. № 933-0-0 [45].

Законодательное определение понятия «налоговый контроль» закреплено в ст. 82 НК РФ, в соответствии с которым под налоговым контролем признается деятельностью уполномоченных органов по контролю

над соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

По нашему мнению, администрирование НДС - это часть системы государственного управления налоговой политикой, законодательно регламентированную эффективную систематическую деятельность уполномоченных государственных органов, и направленную на обеспечение полноты, правильности исчисления и своевременности уплаты НДС.

Понятие «система налогового администрирования» содержит в себе следующие определения: деятельность, означающая проведение контроля за функционированием государственных органов налоговой службы РФ; деятельность, означающая проведение контроля за соблюдением правил и норм, установленных налоговым законодательством РФ; разработка мероприятий по совершенствованию обеспечения налогового контроля и мониторинга.

Основными методами осуществления деятельности системы налогового администрирования НДС выступают: учет налогоплательщиков, как юридических, так и физических лиц; контроль соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками; проведение проверки правильно исчисления и уплаты налогов; применение административных процедур ответственности налогоплательщиков за нарушение правил налогообложения; проведение контрольной проверки функционирования органов налогового регулирования.

Особую важность представляет организация администрирования налогообложения НДС с целью контроля корректности исчисления данного налога и минимизации недоимок и задолженности. Налоговое администрирование является одним из основных элементов эффективного функционирования налоговой системы и экономики государства. Его целью является обеспечение поступления в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды налогов, сборов и иных установленных законом платежей [60, с. 12].

В настоящее время в научной литературе нет единой трактовки понятия налогового контроля. Различные авторы, дают различные определения термину налоговый контроль выделяя свои особенности и характерные черты, которые, по их мнению, присущи данному понятию. Рассмотрим некоторые из них. Н. Н. Шестакова в своей статье «Налоговые проверки в системе налогового контроля» представляет следующие определения налогового контроля: составная часть системы государственного регулирования, цель которой – обеспечение эффективного функционирования экономической системы государства, при этом, авторы отмечают отдельную функцию налогового контроля, а именно функцию достижения равновесия между законодательно закрепленными требованиями государства и правами плательщиков налогов; набор приемов и методов, установленных правовыми актами, применение которых направлено на обеспечения соблюдения законодательства о налогах и сборах [71, с. 17].

Изучив множество подходов к определению налогового контроля, можно выделить общие черты присущие данному понятию: Налоговый контроль – это деятельность уполномоченных налоговых органов, осуществляемая на основании и в соответствии с нормативно-правовыми актами целью которой является соблюдение налогового законодательства, а также обеспечение эффективного функционирования экономической системы государства. Основными задачи налогового контроля являются: - контроль за соблюдением налогоплательщиками установленных нормативно-правовыми актами, регулирующих налогообложение, норм, контроль правильности исчисления установленных налоговым законодательством налогов и сборов, а также контроль за полнотой и своевременностью уплаты этих налогов и сборов; - выявление налоговых правонарушений и их предупреждение.

Важность налогового контроля обусловлена необходимостью обеспечения полноты бюджетов различных уровней (федерального, регионального и местного), что выполняется в том числе, за счет

поступления налогов и сборов. В этой связи налоговый контроль выступает в качестве механизма, с помощью которого государство пополняет бюджет. Обеспечение полного и своевременного поступления налогов и сборов при проведении налогового контроля достигается за счет проведения налоговых проверок, которые в свою очередь являются одной из самых эффективных форм налогового контроля.

Налоговые проверки проводятся должностными лицами налоговых органов с целью выявления нарушений налогового законодательства, осуществляют контроль правомерности применения налоговых льгот налогоплательщиками, а также с целью осуществления контроля за выполнением налогоплательщиками своих финансовых обязательств перед государством и отдельными территориями (городами, селами, районами) и обеспечивают надлежащий контроль за поступлением налогов и сборов в бюджет государства. На сегодняшний день приоритетной формой налоговой проверки является камеральная проверка, поскольку такая проверка является формой текущего налогового контроля. Камеральной налоговой проверкой охвачены все установленные налоги и сборы, обязанность по уплате которых имеет налогоплательщик в отчетном периоде.

Порядок проведения камеральной налоговой проверки регулируется статьей 88 НК РФ. Камеральные проверки отличаются друг от друга по объекту проверки т.е. отличаются в зависимости от администрируемого налога. Особое место в структуре камеральных проверок занимает проверка федерального налога – налога на добавленную стоимость.

В ходе проведения камеральной налоговой проверки происходит проверка правильности расчета налога, правомерности включения в состав налоговых вычетов НДС и обоснованности возмещения налога на добавленную стоимость из бюджета в пользу налогоплательщиков. На сегодняшний день, примерно 60% рабочего времени инспекторского состава камеральных отделов занимает администрирование НДС.

Камеральная налоговая проверка по налогу на добавленную стоимость проводится в течение двух месяцев, однако если в период камеральной налоговой проверки выявляются какие-либо нарушения законодательства, то камеральная налоговая проверка может быть проделана до трех месяцев по решению руководителя налогового органа или по решению его заместителя.

Сегодня основу механизма камеральной налоговой проверки составляют положения концепции развития налогового контроля. Концепция развития налогового контроля разработана Правительством Российской Федерации и утверждена распоряжением от 21.02.2020 года № 381-р. В данной концепции определены основные направления развития и функционирования системы налогового контроля.

Внедрение настоящей концепции происходило в несколько этапов.

На первом этапе была создана система мониторинга законности возврата налога на добавленную стоимость с использованием риск-ориентированного подхода. Система риск-ориентированного подхода распределяет налогоплательщиков, заявивших о возврате налога на добавленную стоимость из бюджета, на три группы: высокий, средний и низкий риск. Активное внедрение информационных технологий в деятельность налоговых органов повлекло за собой создание различных программных и программных комплексов, что подготовило почву для наступления второго этапа.

Вторым этапом в развитии камеральной налоговой проверки налога на добавленную стоимость является внедрение программного комплекса АСК НДС – 2. Камеральная налоговая проверка налога на добавленную стоимость с использованием комплекса АСК НДС – 2 проводится в приведенной последовательности.

Прием деклараций по налогу на добавленную стоимость в налоговый орган.

Осуществление расчета контрольных отношений.

Предоставление формализованных пояснений в ходе получения автотребования.

Сопоставление операции с заявленными контрагентами.

Углубленная проверка (проведение комплекса контрольных мероприятий в рамках камеральной налоговой проверки).

Все налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость представленные в налоговый орган проходят проверку.

В программном комплексе АСК НДС – 2 этапы с 1 по 4 камеральной налоговой проверки налога на добавленную стоимость осуществляются в автоматическом режиме и не требуют участия налогового инспектора;

При поступлении декларации по налогу на добавленную стоимость происходит сопоставление заявленных счетов-фактур покупателей со счетами-фактурами продавцов проверяемого налогоплательщика.

При сопоставлении счетов-фактур устанавливаются расхождения по декларации по налогу на добавленную стоимость.

Расхождения вида «разрыв» – это когда контрагент не представил декларацию по налогу на добавленную стоимость. Расхождения вида «проверка НДС» – это когда при сопоставлении счетов-фактур установлены несоответствия по номеру, сумме или ИНН контрагента.

Таким образом, если данные об одной и той же операции (счет-фактуре) не совпадают – системой автоматически формируется автотребования о разъяснении причин несоответствия в адрес продавца и покупателя по разрыву. Такие операции с «налоговыми разрывами» будут отслеживаться в базе налоговиков. Если ранее такое требование могло последовать только в ходе проведения камеральной проверки налогоплательщика, с 17 февраля 2020 года потребовать пояснения по декларации НДС могут в ходе любых мероприятий налогового контроля. И чем больше у компании будет таких разрывов, тем вероятнее у нее будет назначена выездная налоговая проверка.

Сама декларация по НДС в целях более детального контроля предоставляется только в электронной форме по каналам телекоммуникационной связи. Такой способ сдачи декларации также способствует сокращению количества технических ошибок (отчетность формируется в утвержденном формате с использованием средств выходного контроля, посредством которого проверяется правильность заполнения полей форм отчетности). Для подтверждения достоверности данных используется усиленная квалифицированная подпись. Данное требование является обязательным, так как закреплено на законодательном уровне. Если декларацию вместо законного представителя подписывает иное лицо, то к декларации должна быть приложена соответствующая доверенность.

Все лица, участвующие в НДС-операциях (как плательщики, так и неплательщики НДС), должны представлять декларации в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.

При выявлении системой АСК НДС – 2 расхождений, которые приводят к занижению или завышению сумм налога, система автоматически генерирует без участия инспектора автоматические запросы с объяснением выявленных расхождений.

Список операций, по которым были обнаружены несоответствия, прилагаются к автоматическому запросу, в каждой операции проставляется код ошибки, который указывает причину несоответствия в счете-фактуре.

Налогоплательщики, получив данный автоматический запрос, должны предоставить объяснение в течение пяти рабочих дней с даты получения автоматического запроса или подать уточненную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость в вышеуказанный срок.

На 5 этапе программного комплекса АСК НДС – 2 проводится детальная проверка с помощью ряда контрольных мероприятий [31, с. 101].

Мероприятия, предусмотренные пунктом 5 «Углубленная проверка», проводятся Инспектором самостоятельно поскольку в указанных пунктах вероятны серьезные нарушения налогового законодательства, связанные с

возмещением налогоплательщику бюджетных средств, применением налоговых льгот и занижением или завышением сумм налога по НДС. В данном случае начинается «полноценная» камеральная проверка с целью исключить предупреждения нарушения налогового законодательства.

Несмотря на обязательное проведение углубленной КНП в случаях, указанных выше, значительное количество налоговых нарушений остаётся не выявленными в связи с проведением большинства проверок в автоматическом режиме.

Проведение автоматического сопоставления контрольных соотношений декларации не позволяет установить не явные нарушения, которые возможно установить только при проверке документов и проведении комплекса мероприятий налогового контроля. Данная проблема является актуальной поскольку влечет за собой потери для бюджета. Стоит отметить, что в случае проведения углубленной камеральной проверки при условии, что инспектор обладает инструментами для сбора необходимой доказательственной базы, многими исследователями отмечена проблема большой загруженности инспекторов и ограниченностью сроков проведения камеральной налоговой проверки.

Данные обстоятельства существенно препятствует сбору качественной доказательственной базы в отношении выявленных налоговым органом нарушений. В своей статье Е. Ю. Лабунец представлены данные, согласно которым на каждого инспектора отдела камеральных проверок приходится в среднем 7-10 проверок. При этом срок проведения камеральной проверки составляет 2 месяца, однако процедуры, проводимые инспектором с целью сбора доказательственной базы: осмотр, истребование документов у налогоплательщика и контрагентов, опросы также предполагают соблюдение определенных сроков. В этой связи высокая нагрузка на инспекторский состав существенно препятствует проведению качественных и достаточных мероприятий.

Мы с тем, что на сегодняшний день нагрузка на инспекторов камеральных отделов является высокой. В свою очередь, такой уровень нагрузки и ограниченные сроки проверки не позволяют инспектору провести более детальную камеральную проверку и собрать всю необходимую доказательственную базу в отношении нарушений налогового законодательства, что, несомненно, является серьезным препятствием для повышения эффективности камерального контроля. Несовершенная правовая база является основанием для отказа налоговым органам в результате судебных разбирательств по налоговым правонарушениям, что не позволяет привлечь нарушителя к ответственности и не допустить получение налогоплательщиком незаконной налоговой выгоды по НДС.

Несмотря на активное внедрение автоматизированных систем, направленных на усиление налогового администрирования, высокая нагрузка на инспекторский состав препятствует проведению качественной камеральной налоговой проверки и повышению эффективности камерального контроля и налогового контроля в целом.

В этой связи целесообразным представляется совершенствование механизма организации углубленной камеральной налоговой проверки, а именно автоматизация проведения подготовительных мероприятий с целью сбора необходимой первоначальной исходной информации для формирования доказательственной базы без участия инспектора. Примером данного направления может являться автоматизация подготовки запросов в банковские учреждения без участия инспектора камерального отдела.

Автоматизация данного процесса позволит обеспечить полноту банковских сведений о движении денежных средств по счетам налогоплательщика и сократить время инспектора на анализ полноты сведений и формирование запросов. Для экономии рабочего времени инспекторов камерального отдела, а также для упрощения расчётов налога на добавленную стоимость в настоящее время существуют электронные счета-фактуры, которые являются юридически значимыми оригиналами, также как

и на бумажном носителе. Данные счет-фактуры регистрируется в журнале учета, книге покупок и книге продаж и хранится в течение 4 лет.

Работать с данным счетами-фактурами могут не все организации, поскольку для их применения необходимо:

Согласовать с контрагентами возможность обмена электронными счетами-фактурами, предварительно проверив наличие у сторон технических возможностей (п. 1.4 приказа Минфина России от 10.11.2015 N 174н «Об утверждении Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи» – далее приказ Минфина № 174н).

Получить квалифицированную электронно-цифровую подпись (письма Минфина РФ от 12.09.2016 № 03-03-06/2/53176, ФНС РФ от 19.05.2016 № СД4-3/8904) в удостоверяющем центре, выполняющем функции в соответствии с законом «Об электронной подписи» от 06.04.2011 № 63-ФЗ.

Заключить договор с одним из операторов электронного документооборота (п. 1.3 приказа Минфина № 174н, приказ ФНС России от 23.10.2020 № ЕД-7-26/775@ – их перечень размещен на сайте ФНС [47]. Кроме того, для их применения требуется техническое оснащение, а также доступ к сети интернет.

В случае каких-либо проблем с доступом к сети, налогоплательщику придется оформлять такие счета фактуры в бумажном виде.

На сегодняшний день такая форма счета-фактуры не является общераспространенной, в основном организации используют бумажные счета-фактуры. Разработка мер в данном направлении позволит высвободить дополнительное время в работе инспектора и обеспечить создание более полной информационной базы, которая может лечь в основу формирования доказательственной базы в отношении потенциальных нарушений налогового законодательства.

Следует отметить, что в настоящее время активно развиваются новые инструменты фискального контроля, помогающие совершенствовать налоговое администрирование, увеличивать его эффективность.

На основании вышеупомянутых аспектов, можно сделать вывод, что благодаря совершенствованию методов налогового администрирования и тщательной аналитической работе налоговых органов сохраняется положительная тенденция по поступлениям НДС.

2.2 Цифровизация налогового администрирования на примере налога на добавленную стоимость

Внедрение цифровых технологий, без которых не может развиваться инновационный потенциал страны, влияет на все уровни жизни - от глобальных до бизнес-процессов, и становится приоритетным направлением налоговой политики государства.

Переход к цифровой экономике в настоящее время является глобальной тенденцией мирового развития, основу которой составляют цифровые технологии. Именно они становятся одним из важнейших факторов, оказывающих влияние на социальную и экономическую сферы, науку, образование, культуру, гражданские институты и на развитие общества в целом. За четверть века Интернет прочно вошел в повседневную жизнь людей, и его дальнейшее развитие привело к появлению электронной коммерции (электронных товаров и услуг).

Революционные изменения в гражданском обороте, связанные с переходом обращения товаров и услуг в цифровой формат, затронули и систему администрирования НДС в сфере электронной коммерции.

Относительно понятий «электронная коммерция» и «электронная торговля» в юридической и экономической литературе представлены разнообразные и взаимоисключающие мнения ввиду отсутствия законодательного их определения. Не вдаваясь в подробности дискуссии,

автор будет придерживаться определения, вытекающего из распоряжения Правительства Российской Федерации, что «электронная коммерция – это сфера экономики, которая включает в себя сделки по реализации товаров (работ, услуг) потребителям, осуществляемые в сети «Интернет»» [59]. Выступая на международной промышленной выставке «Иннопром» 5 июля 2021 года, премьер-министр Михаил Мишустин заявил, что «пандемия ускорила процессы цифровизации. Рынок электронной коммерции в России в 2020 году вырос до 3,2 трлн. рублей, то есть увеличился на 60 %» [49]. Впервые НДС на оказание услуг в электронной форме введен Европейским союзом, а окончательный вариант правил определен в 2015 году Директивой Совета Европы 2008/8. Подходы Российской Федерации и стран Евросоюза к системе администрирования и взимания НДС при оказании услуг в электронной форме имеют расхождения. Отличия касаются и способов определения услуг (закрытый и открытый), и места оказания услуги.

По мнению автора первого диссертационного исследования по исследуемой теме Е. В. Мен система администрирования и взимания НДС в Российской Федерации во многом отличается от практики Европейского союза, но «...в сфере администрирования и контроля за уплатой налога Европейский союз обладает значительным преимуществом» [17, с. 47]. На наш взгляд, накопленный десятилетиями негативный опыт российских налогоплательщиков, связанный с недоверием «в ситуации неравноценных подходов к разным субъектам со стороны налоговых администраций» [53] напрямую влияет на патриотизм и налоговый патриотизм.

Е. В. Черникова и Т. А. Николаева констатируют, что «осмысление значения патриотизма может оказать положительное влияние на эффективность налогообложения и способствовать подъему налоговой дисциплины» [70, с. 38].

Считаем, что подтверждением такого вывода является мнение А. А. Лобачева, Т. А. Николаевой, М. С. Прокошина «одной из основных

проблем, с которой сталкиваются налоговые органы, – это уклонение налогоплательщиков от исполнения налоговых обязанностей» [32, с. 46].

В Российской Федерации НДС при оказании электронных услуг при международной торговле иностранных компаний введен с января 2017 года. Считаем необходимым отметить специфику правовой конструкции состава НДС, без которой не было бы и смысла в нововведениях, это наличие специального субъекта - иностранной организации, которая и является плательщиком НДС при электронной коммерции.

Определяющим фактором законодательной новеллы явилось признание предмета НДС в анализируемой сфере в виде закрытого перечня услуг, закрепленных в Налоговом кодексе РФ: реализация товаров (работ, услуг) при заказе через сеть «Интернет» поставка товаров (работ, услуг) осуществляется без использования сети «Интернет»; реализация (передача прав на использование) программ для ЭВМ (включая компьютерные игры), баз данных на материальных носителях; оказание консультационных услуг по электронной почте; – оказание услуг по предоставлению доступа к сети «Интернет». В НК РФ также обозначены услуги в электронной форме, не подпадающие под категорию услуг «оказываемых в электронной форме».

Юридический факт реализации составляет объект налога на добавленную стоимость в рассматриваемой сфере и поскольку НДС является универсальным налогом на потребление, не зависящий от реализуемых услуг, законодательные изменения его не коснулись.

Еще одно неперемное условие - это реализация указанных услуг иностранной организацией на территории Российской Федерации. Специфику предмета при электронной коммерции обусловили неосязаемый характер услуг в рассматриваемой сфере и отсутствие привязки к определенной территории для их оказания ввиду использования информационных технологий.

До внесения изменений в Налоговый кодекс РФ, вступившими в силу в силу с 01 января 2017 года, имело место дискриминация, когда российские

компании должны были платить налог на добавленную стоимость, а иностранные компании могли не включать указанный налог в прибыль, что в свою очередь удешевляло стоимость услуг и, несомненно, влияло на выбор потребителя.

Таким образом, до введения указанных изменений регулирование администрирование НДС находилось «вне системной взаимосвязи с такими важнейшими основами теории о НДС в целом, как ...принципы нейтральности, недискриминации и определенности». Как справедливо отмечает О.М. Узряева: «Любые действия контролирующих органов должны осуществляться с обязательным учетом базовых принципов, в противном случае процесс контроля будет неэффективным» [63, с. 58].

Существенные изменения в сфере обложения электронной коммерции налогом на добавленную стоимость охватили значительный пласт экономики со специфичной системой администрирования, который стал регулироваться для целей НДС. Однако при этом НДС остается многофункциональным налогом на потребление, что, на наш взгляд, исключает необходимость дополнения налоговой системы новым налогом, учитывающим специфику электронных услуг. При этом следует отметить, что в условиях цифровой революции неизбежна трансформация правового регулирования налоговой базы, способа и порядка уплаты НДС.

Таким образом, цифровые технологии коренным образом влияют на модели ведения бизнеса и на то, как люди и компании взаимодействуют друг с другом. Важнейшим ресурсом XXI века становятся данные, новые способы работы с данными создают новые возможности и меняют принципы взаимодействия бизнеса, граждан и государства между собой. Главной тенденцией на данный момент становится уберизация, что значит разрушение традиционных отраслей и устоев. На первое место выходят цифровые платформы, собирающие большой массив данных, при этом трансграничные операции, проводимые в рамках цифровых платформ, не видны для налоговых органов и различных регуляторов. Возникают новые

электронные платежные системы (Payeer, Skrill, Advcash, Perfect money и т. д.), дающие быстрый и легкий доступ к финансовым услугам. Все больше финансовых потоков идут в обход классической банковской системы, все больше операций совершается в тени. Развитие криптовалют ставят под сомнение роль финансовых регуляторов в экономике. Вследствие этого государственным органам приходится становиться цифровыми платформами, тем самым создавая собственные цифровые экосистемы.

Активное внедрение и использование информационных технологий приводит к изменениям практически во всех сферах общественной жизни. Интернет серьезно изменил привычный темп нашей жизни.

Современные информационные технологии очень удобны для структур государственного управления по ряду причин, так с внедрением информационных технологий в налоговую систему нашей страны появляется возможность резко уменьшить налоговую нагрузку как у налогоплательщика, так и у налогового органа [14]. Также они помогают сократить «налоговый разрыв».

Тем не менее, подобные нововведения могут внести изменения в налоговую систему нашей страны в целом и повлиять на развитие социально-экономической политики страны. Социально-экономическая политика страны реализуется правительством через совокупность мер по управлению государственными ресурсами, в том числе финансовыми, с целью достижения стратегических направлений развития экономики государства в целом и его отдельных регионов [36, с. 76].

Понятие «цифровизации» непосредственно связано с понятием изменение. Причем такое изменение затрагивает практически каждый аспект человеческой жизни. Определение термина «цифровизация» является достаточно гибким и легко адаптируется в процессе внедрения информационных технологий в общество. Цифровизацию можно определить, как процесс внедрения и корректировки информационных продуктов в определенную цифровую среду, в которой существуют информационные

технологии. В Российской Федерации цифровизация была закреплена законодательно только в середине 2017 г., но и до этого времени разные информационные продукты активно внедрялись в экономику [13].

Федеральная налоговая служба активно включилась в процесс модернизации своей деятельности. Внедрение цифровых технологий позволило принимать обращения граждан не только при личном посещении налоговой службы или в письменном виде с помощью почтовой и факсимильной связи, но и в электронном виде, а именно, посредством online-сервиса «Обратиться в ФНС России».

Единая информационная база Федеральной налоговой службы содержит электронные сервисы, которые значительно упрощают задачу как физическим, так и юридическим лицам при обращении в налоговые органы. Федеральная налоговая служба активно развивает онлайн сервисы, которые предоставляют возможность налогоплательщикам получить необходимую информацию для самостоятельного расчета налоговых платежей, проверки контрагентов, осуществить регистрацию компании с помощью Интернета и др. [4, с. 192].

Таким образом, цифровые технологии становятся все более привлекательными для государственных структур [5, с. 18]. После официального закрепления цифровизации в экономике России нашел свое развитие термин «умный НДС». Выделим причины, по которым в обиход вошло понятие «умный НДС»: один из самых важных налогов на территории Российской Федерации в плане поступлений в бюджет; процесс цифровизации НДС захватывает очень широкий круг участников (от взаимодействия налогоплательщика и налогового органа до разработчиков программного обеспечения); с помощью процесса цифровизации НДС должна будет уменьшена степень уклонения от уплаты налога.

Резюмируя причины включения термина «умный НДС» в современный обиход, представлю таблице 1, показывающую динамику поступления НДС в Федеральный бюджет:

Таблица 1 – Динамика поступления НДС в Федеральный бюджет (в% к ВВП)

Наименование показателя	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Налог на добавленную стоимость:	5,2	5,3	5,6	5,8	6,1	6,2
внутренний	2,4	3,0	3,4	3,1	3,5	4,1
на импорт	2,7	2,3	2,2	2,7	2,6	2,1

На основании данных таблице 1 можно увидеть положительную динамику поступлений НДС в Федеральный бюджет Российской Федерации (в % к ВВП). Во многом это было обеспечено переходом ФНС в 2015 г. с АСК НДС на более совершенную АСК НДС-2, а впоследствии переходом с 1 февраля 2018 г. на АСК НДС-3. Все электронные сервисы ФНС интегрируются в электронное правительство РФ, их количество постоянно увеличивается. При этом функциональные возможности продолжают совершенствоваться. В то же время происходит централизация функций налогового администрирования ФНС [4, с. 192].

Отметим, что целью любой бизнес-единицы, независимо от ее масштабов является максимизация прибыли. Соответственно, перед организациями и индивидуальными предпринимателями появляется задача разработки оптимальных решений в производственной и хозяйственной деятельности для легальных операций с минимальными налоговыми потерями. Под термином «налоговая оптимизация» понимают уменьшение размера налогового обязательства путем целенаправленных и правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя использование всех предоставленных действующим законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных преимуществ [15, с. 104].

Наряду с легальными методами оптимизации налогообложения возникают методы незаконного уклонения от уплаты налогов. Налоговое мошенничество представляет собой незаконное использование налоговых льгот, сокрытие доходов, несвоевременную уплату налогов и т.п. Налоговое мошенничество совершается путем нарушения налогового законодательства, действия при уклонении от уплаты налогов могут быть направлены как на

снижение сумм, подлежащих уплате в бюджет, так и на неуплату налогов вовсе. В настоящее время еще не выработано однозначного определения понятий «обход налогов» и «уклонение от уплаты налогов». Последнее понятие С. В. Бараулин трактует следующим образом: «Уклонение от уплаты налогов представляет собой способы уменьшения налоговых платежей, при которых налогоплательщик умышленно избегает уплаты налога (налогов) или уменьшает размер своих налоговых обязательств с нарушением действующего законодательства. При этом умышленным считается деяние (действие или бездействие), совершенное лицом, которое осознавало противоправный характер деяний, желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких деяний» [8, с. 201].

Характерные для обхода налогов механизмы перечислил В.А. Мачехин: сокрытие информации об объектах налогообложения; отказ от регистрации в качестве налогоплательщика; фальсификация документов налоговой отчетности и учета [34, с. 35].

Ввиду «цифровизации» экономики в Федеральной налоговой службе в 2016 г. введена в эксплуатацию автоматизированная информационная система (АИС) «Налог-3». ФНС России уделяет особое внимание администрированию НДС. Частью автоматизированной системы «Налог-3» является комплекс АСК НДС-2, используемый налоговыми органами для администрирования налога на добавленную стоимость. Он позволяет в автоматизированном режиме отслеживать движение денежных средств организаций по цепочкам дерева связей от поставщика к конечному покупателю. Иными словами, комплекс синхронизирует книги покупок и продаж с данными расчетных счетов налогоплательщиков.

Основной целью внедрения АСК НДС-2 являются устранение налоговых разрывов, выявление схем незаконной минимизации налоговой базы и суммы НДС путем использования фирмоднодневок. Разрыв по НДС (расхождение по НДС) возникает по причине расхождений в АСК НДС2 сведений об операции, отраженной налогоплательщиком в разд. 8 налоговой

декларации (книге покупок) в подтверждение правомерности применения налоговых вычетов, со сведениями данной операции, отраженной поставщиком налогоплательщика в разд. 9 налоговой декларации (книге продаж) при реализации товаров (работ, услуг).

Выделяют две основные причины образования данных расхождений.

– В результате технических ошибок, допущенных при заполнении декларации одной из сторон сделки (технические расхождения).

– В результате неправомерного применения налогоплательщиком налоговых вычетов по неподтвержденным (несуществующим) операциям (схемные расхождения).

Кроме того, одной из функций программы является система управлений рисками (СУР), которая присваивает уровень налогового риска компаний в автоматическом режиме:

– - низкий риск – этот уровень присваивается в основном крупным компаниям, ранее не имевшим налоговых правонарушений и в полном объеме исполняющим налоговые обязательства перед бюджетом. Налогоплательщики данной категории обладают соответствующими ресурсами (активами), а их деятельность может быть проверена плановым выездным налоговым контролем;

– - средний риск может быть присвоен компаниям, у которых были замечены нарушения налогового законодательства, либо организациям со спорными контрагентами, созданными умышленно для оформления с ними фиктивного документооборота и незаконной оптимизации налогообложения. Эти контрагенты уплачивают налоги и регулярно представляют отчетность в налоговые органы;

– - высокий риск (или красный цвет) присваивается фирмам-однодневкам, обладающим признаками организации, используемой для получения необоснованной налоговой выгоды, в том числе третьими лицами.

В связи с введением АСК НДС-2 налоговым инспекторам стало намного проще отслеживать попытки нарушения налогового

законодательства и пресекать их. Однако нововведение также влечет за собой появление новых схем ухода от налогообложения, которые с каждым днем становятся все более сложными для выявления, включают в себя несколько звеньев, тем самым усложняя налоговый контроль и сбор доказательной базы для привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства.

Сегодня одной из самых распространенных схем минимизации налога на добавленную стоимость является использование фиктивного документооборота со спорными контрагентами при реальном использовании услуг индивидуальных предпринимателей. Иными словами, организация принимает к вычету счета-фактуры от организаций, которые в действительности не ведут финансово-хозяйственной деятельности. Однако эти организации зарегистрированы в ЕГРЮЛ и применяют общую систему налогообложения, тем самым образуя формальный документооборот, именуемый как бумажный НДС.

Схема выглядит следующим образом. Суть заключается в принятии счетов-фактур к вычету, полученных от спорных контрагентов, посредством создания бумажного документооборота. При этом реальными исполнителями услуг или поставщиками товара являются индивидуальные предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы и не являющиеся плательщиками НДС. Зачастую организация-заказчик и спорный контрагент являются взаимозависимыми лицами [10, с. 49]. Это означает, что спорная организация создана должностными лицами организации-заказчика для применения незаконных схем оптимизации налогообложения. В действительности такая организация финансово-хозяйственной деятельности не ведет, оплата заказчиком не проводится.

Рассмотрим еще одну часто используемую схему уклонения от исчисления и уплаты НДС. Суть схемы заключается в создании заказчиком услуг нескольких взаимозависимых лиц, с которыми заключаются соглашения на поставку продукции, приобретенной у реальных поставщиков.

Допустим, при использовании данной схемы приобретаются строительные материалы, средняя наценка при перепродаже которых составляет 20%. Соответственно, заказчик услуг посредством взаимозависимого лица (спорный контрагент № 3) заключает договор с реальным поставщиком на приобретение строительных материалов. Поставка товара идет на склады заказчика услуг. Далее созданием фиктивного документооборота товар, приобретенный у реального поставщика, реализуется с наценкой спорным контрагентам № 1 и 2. Это означает, что заказчик услуг принимает к вычету счета-фактуры от спорного контрагента № 1 с завышенной стоимостью товара, тем самым минимизирует сумму НДС, подлежащую к уплате в бюджет Российской Федерации.

Бывший руководитель Федеральной налоговой службы Михаил Мишустин отметил, что налоговым органам удалось в I квартале 2019 г. уменьшить количество выездных налоговых проверок на 36% по сравнению с аналогичным показателем в 2018 г. При этом наблюдался рост поступлений по выездным проверкам на 48 млрд руб. Благодаря АСК НДС-2 за январь – март 2019 г. налогоплательщики добровольно уточнили свои обязательства на сумму почти 29 млрд руб. с ростом в 2,4 раза [37].

Функции автоматизированной системы АСК НДС-2 позволяют достаточно быстро заметить использование налогоплательщиками описанных схем, поскольку комплекс дает возможность отследить движение денежных средств по расчетному счету налогоплательщика, увидеть присвоенный налогоплательщику уровень риска. Алгоритм интеллектуального поиска помогает выстраивать цепочки движения денег между юридическими и физическими лицами и определять уплату НДС в них. Несмотря на преимущества данной системы, возникают проблемы в ее применении. При налоговом администрировании налоговые органы уделяют особое внимание уровню налогового риска, присвоенного налогоплательщикам программой АСК НДС-2. Отметим, что плательщики не обязаны проверять контрагентов, поскольку понятие должной

осмотрительности при выборе контрагента законодательно не закреплено. Кроме того, не определены однозначные критерии, позволяющие идентифицировать налогоплательщика как добросовестного. Тем не менее сделки со спорными контрагентами могут заинтересовать налоговые органы. Соответственно, создается ситуация, когда у налогоплательщика нет никакой определенности, какие действия и в каком объеме может совершать налоговый орган, почему он это делает и в чем заключается проблема налогоплательщика.

Введение автоматизированной системы и налоговое администрирование на ее основе требуют закрепления в Налоговом кодексе Российской Федерации обязанности проявления должной осмотрительности при выборе контрагента при использовании данных АСК НДС-2, сервисов ФНС России, реестра недобросовестных поставщиков и других информационных ресурсов. Результатом введения данной меры стали бы упрощение администрирования НДС, снижение нагрузки на арбитражные суды и разрешение огромного количества налоговых споров.

Таким образом, основными информационными изменениями по отношению к НДС являются: взаимодействие налоговых органов с налогоплательщиками в режиме «онлайн». Развитие в налоговых службах собственного программного обеспечения, с помощью которого будет осуществляться полное взаимодействие и не будет требоваться непосредственное присутствие; идентификация налогоплательщиков информационно с помощью создания в ФНС личного кабинета налогоплательщика. Основным документом, регламентирующим налогообложение в России, в том числе обложение НДС, является Налоговый кодекс РФ. Ст. 1 НК РФ определяет три уровня системы законодательства о налогах и сборах [6, с. 78].

При повсеместном проникновении современных технологий в общественную жизнь наблюдается тенденция недополучения государством части сумм налога на добавленную стоимость. В связи с этим в НК РФ было

внесено много поправок. Данные поправки касались места реализации товаров, работ и услуг, особенностей взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами в РФ, а также особенности осуществления постановки на учет в налоговом органе.

Самыми успешными результатами внедрения информационных технологий при сборе НДС является рост собираемости налога и повышение прозрачности своей фискальной деятельности со стороны участников рынка [7, с. 47].

Такие результаты были достигнуты в связи с переходом ФНС с 1 февраля 2018 года с АСК НДС-2 на АСК НДС3. Представим динамику собираемости налога на добавленную стоимость за 2015-2020 г. в таблице 2.

Таблица 2 – Динамика собираемости НДС за 2015-2020 г.

Наименование показателя	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Начисленно налога на добавленную стоимость, млрд. руб.	2589,2	2843,8	3153,8	3682,4	4257,8	4268,6
Поступило налога на добавленную стоимость, млрд. руб.	2448,3	2657,4	3069,9	3567,3	4143,7	4188,9
Собираемость, %	94,6	94,7	97,3	97,4	97,5	97,8

В условиях цифровизации экономики Российской Федерации проходит процесс цифровой трансформации системы налогового администрирования налога на добавленную стоимость. Стоит выделить следующие инновационные тренды совершенствования системы налогового администрирования при расчете НДС, которые наблюдаются в органах налогового регулирования:

- интеграция информационных технологий, сервисов и систем управления рисками налоговых органов;
- интеграция информационных сервисов и систем государственных внебюджетных фондов и налоговых органов;

– развитие функции автообмена налоговой информации в противодействии уклонению от уплаты налога с использованием низконалоговых юрисдикций.

Благодаря цифровой трансформации системы налогового администрирования налога на добавленную стоимость в России появление новых форм не наблюдается. Происходит немного иной процесс развития – инновационное совершенствование действующих методов налогового администрирования и контроля, которые при помощи интеграции с информационными технологиями и сервисами, позволяют автоматизировать данное направление деятельности налоговых органов нашей страны.

Теперь перейдем к основным проблемам внедрения цифровизации при сборе НДС. Данные проблемы возникли при переходе с АСК НДС-2 на адаптированную АСК НДС-3. К ним относятся:

– информационная отстраненность. Для улучшения данной ситуации требуется организовать пункты доступа к сети Интернет и возможности технических специалистов проводить консультации по всем интересующим вопросам;

– слишком большая стоимость и сложность реализации. В отдаленных регионах наблюдается дефицит квалифицированных специалистов, способных курировать эти продукты;

– малая защищенность. Цифровые коммуникации открыты для потенциальных вирусов и злоупотреблений со стороны. Постоянно возникает необходимость в совершенствовании системы контроля и защиты данных;

– представление данных. Необходимо переводить в новый формат наиболее важные документы;

– несоответствия законодательства. Действующая нормативная база была создана в период налогообложения без использования информационных технологий и не учитывает современное положение дел. В этой связи нужна корректировка действующего законодательства и разработка новых законопроектов.

В ближайшем будущем в планах ФНС России консолидация данных налогоплательщиков из других ресурсов, применение современных мобильных инструментов, а также осуществление информационного обмена данными и проведение контроля качества подключения к сети [21]. Применение этих инструментов позволит совершить практически полную автоматизацию процесса расчета, уплаты налогов, а также подачи налоговых деклараций.

Положительными моментами цифровизации налогового учета расчетов по налогу на добавленную стоимость в РФ видятся следующие:

- прозрачность и подконтрольность налогового учета;
- сокращение затрат хозяйствующих субъектов на обработку и хранение бумажных документов в архиве;
- снижение расхода на бумагу, тем самым улучшение экологии;
- в перспективе снижение административной нагрузки на бизнес.

Негативными моментами в данном контексте являются следующие:

- избыточность массива анализируемых данных;
- необходимость обеспечения надежности хранения данных;
- необходимость поддержания высокой производительности компьютерной техники и серверов, обслуживающих данное направление;
- сложность взаимодействия с программным обеспечением;
- необходимость переобучения кадров (налоговиков и предпринимателей) и повышения их квалификации в связи с растущими требованиями (чтобы разбираться в сложном программном обеспечении). Вследствие чего и растут требования, предъявляемые к сотрудникам отдела борьбы с экономическими преступлениями. Правоохранительным органам необходимо разбираться в сложных программах и понимать методологию работы с базами данных.

Проблемы, снижающие эффективность функционирования информационной системы налоговых органов России, обусловлены также

отсутствием на данный момент времени единого хранилища информации, которую могли бы использовать в своей работе различные ведомства, взаимодействующие в той или иной степени с ФНС России.

Сегодня субъекты налогового взаимодействия опираются каждый на свою информационную базу, которая ограничена задачами, стоящими перед конкретным ведомством, что приводит не только к дублированию, но иногда и расхождению сведений об одних и тех же объектах и событиях.

Поэтому перспективной задачей должна стать интеграция в единое информационное пространство административных органов управления, казначейства, банков, таможни, регистрационных центров, служб учета и управления имуществом, земельными ресурсами и др. В основе интегрированной информационной системы, объединяющей все структуры, участвующие в налоговом администрировании, должна находиться единая межведомственная информационная база данных. Стремительно развивающийся сектор информационных технологий в нынешнем веке диктует и необходимость оперативного совершенствования налогового законодательства с учетом передового опыта зарубежных стран и прежде всего Европы.

Таким образом, применение налоговыми органами современных информационных технологий и автоматизированных комплексов позволяет достаточно эффективно пресекать уклонения налогоплательщиков от уплаты НДС. Вместе с тем налогоплательщики испытывают увеличение административной нагрузки и неопределенность в плане дополнительных требований налоговых органов в ходе проведения контрольных мероприятий. В условиях «цифровизации» добросовестные налогоплательщики должны быть надежно защищены на законодательном уровне и не обременены увеличением административной нагрузки.

В перспективе считаем, что цифровизация упростит работу контрольных органов, так как пропадет необходимость обрабатывать огромный объем бумажных данных.

Таким образом, можно сделать вывод, что будут созданы самые комфортные условия для осуществления экономической деятельности для плательщиков налога на добавленную стоимость в России и также сведены к минимуму риски возможностей для уклонения от уплаты.

2.3 Анализ поступлений НДС в федеральный бюджет Российской Федерации

Сбор НДС как косвенного налога в первую очередь направлен на решение государственных задач, связанных с пополнением государственного бюджета [7, с. 48].

Доходы бюджета Российской Федерации формируются в соответствии с бюджетным законодательством РФ, законодательством о налогах и сборах и законодательством об иных обязательных платежах [12].

Для начала рассмотрим исполнение доходов федерального бюджета РФ, чтобы понять какую часть доходов занимают налоговые поступления в федеральном бюджете РФ.

Таблица 3 – Данные по фактическому исполнению федерального бюджета России за 2017 – 2019 гг., млн. руб.

Наименование показателя	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Начисленно налога на добавленную стоимость, млрд. руб.	2589,2	2843,8	3153,8	3682,4	4257,8	4268,6
Поступило налога на добавленную стоимость, млрд. руб.	2448,3	2657,4	3069,9	3567,3	4143,7	4188,9
Собираемость, %	94,6	94,7	97,3	97,4	97,5	97,8

По данным таблицы 3 можно сделать вывод, что доходы федерального бюджета растут с каждым годом за счет увеличения каждого из доходов.

Рассмотрим структуру федерального бюджета за 2017 – 2019 гг. на рисунке 3.

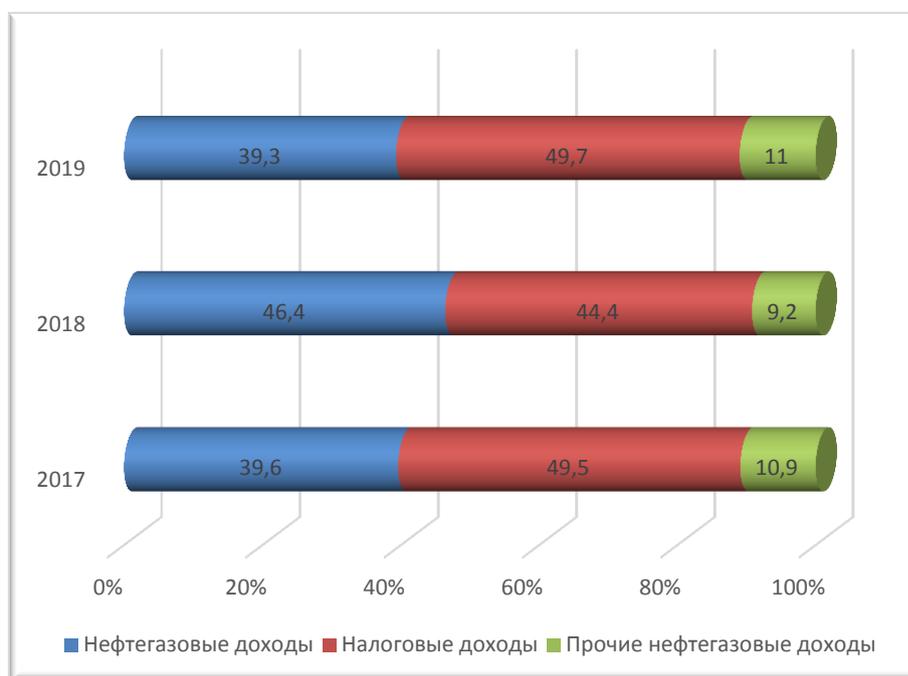


Рисунок 3 – Вертикальный анализ доходов федерального бюджета по видам доходов за 2017 – 2019 гг., % [22, 23, 24]

На основании данных, представленных на рисунке 1 можно сказать, что налоговые поступления занимают большую долю в структуре поступления доходов федерального бюджета страны за анализируемый период.

Одной из приоритетных задач на федеральном уровне является обеспечение стабильного увеличения доходной части консолидированного бюджета. Косвенные налоги в этом плане являются более гибкими в вопросах администрирования.

На основании данных представленных в таблице 2, можно сказать, что основная доля поступлений налоговых доходов в рассматриваемом периоде приходится на НДС и остается практически неизменной в рассматриваемом периоде.

Рассмотрим структуру налоговых доходов на рисунке 4.

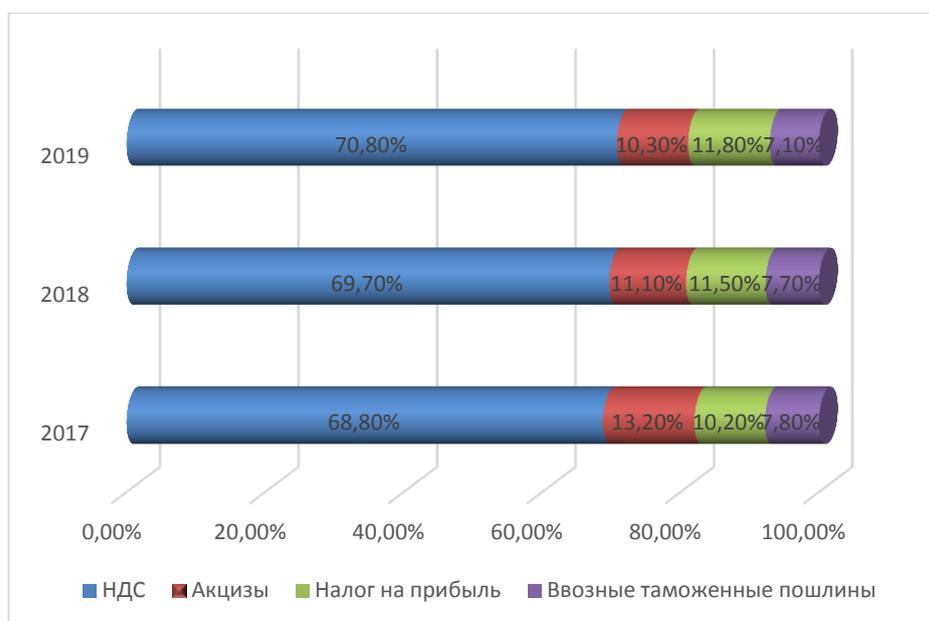


Рисунок 4 – Вертикальный анализ налоговых доходов в объеме доходов федерального бюджета за 2017 – 2019 гг., % [22, 23, 24]

По данным, представленным на рисунке 8 можно сказать о том, что роль НДС в формировании налоговых доходов велика. В 2019 году доля НДС по сравнению с 2018 годом выросла на 1,1% и составила 70,8%. НДС занимает одно из основных мест в современной налоговой системе.

Все доходы федерального бюджета РФ делятся на две группы: нефтегазовые доходы и не нефтегазовые доходы. В 2020 году доходы федерального бюджета оказались ниже прогнозируемых на 1,871 трлн руб., так как нефтегазовые доходы были исполнены на 2,288 трлн меньше, а не нефтегазовые – на 0,417 трлн больше.

Величина налоговых доходов на 2020 год в соответствии с Федеральным законом от 18.03.2020 № 52-ФЗ «О федеральном бюджете на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов» составила 9 877,1 млрд руб. Фактический объем налоговых поступлений в 2020 году составил 9 295,9 млрд руб., что составило почти половину всех доходов федерального бюджета (рисунке 5).

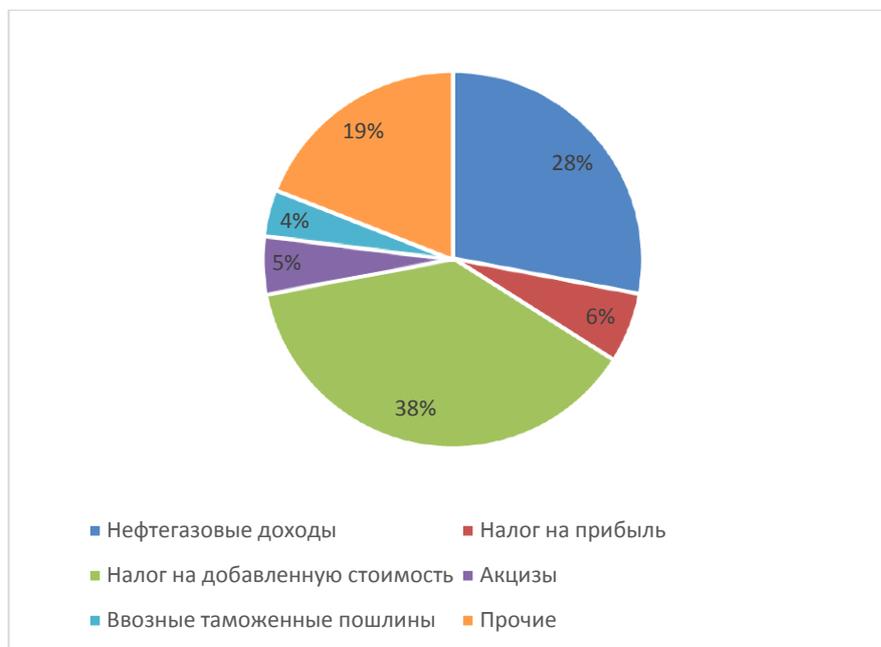


Рисунок 5 – Структура доходов федерального бюджета РФ в 2020 году

Основными факторами отклонения размера поступивших налоговых доходов от прогнозного значения, предусмотренного Федеральным законом «О федеральном бюджете на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов», являются: факт формирования прогноза до введения в стране «карантина» и снижения деловой активности, а также до предоставления отсрочек и переносов сроков уплаты платежей; снижение фактических поступлений ввозного НДС по сравнению с прогнозом в связи со снижением объемов импорта в долларовом выражении и изменением структуры импорта в пользу товаров, облагаемых по льготным ставкам.

Рассматривая динамику поступлений доходов федерального бюджета на протяжении трехлетнего периода с 2018 по 2020 год, можно отметить, что структура доходов не оставалась неизменной на протяжении всего периода (таблица 4).

Изменение соотношения поступления нефтегазовых и не нефтегазовых доходов федерального бюджета связано с внешними факторами (в первую очередь с изменением цены на нефть), так и с проводимой работой по

повышению эффективности администрирования не нефтегазовых доходов [44].

На протяжении рассматриваемого периода доля не нефтегазовых доходов в общем объеме доходов бюджета страны активно растет (с 53,6 % в 2018 году до 72 % в 2020 году).

Тогда как удельный вес нефтегазовых доходов в 2020 году по сравнению с 2018 годом снизился на 28,4 процентных пункта.

Таблица 4 – Структура доходов федерального бюджета РФ в 2018-2020 гг.

Показатель	2018 год		2019 год		2020 год		Абсолютное изменение, млрд руб.			Относительное изменение, %		
	млрд руб	уд.в ес, %	млрд руб	уд.в ес, %	млрд руб	уд.в ес, %	2019 к 2018	2020 к 2019	2020 к 2018	2019 к 2018	2020 к 2019	2020 к 2018
Доходы, всего	195454	100	20188,8	100	18722,2	100	734,4	1466,6	732,2	103,8	92,7	96,2
Нефтегазовые	9017,8	46,4	7924,3	39,3	5235,2	28	1093,5	2689,1	3782,6	87,9	66,1	58,1
не нефтегазовые	10436,6	53,6	12264,5	60,7	13486,9	72	1827,9	1222,4	3050,3	117,5	110	129,2
налог на добавленную стоимость	6016,7	30,9	7095,2	35,1	7202,1	38,5	1078,5	106,9	1185,4	117,9	101,5	119,7
налог на прибыль	995,5	5,1	1185	5,9	1091,4	5,8	189,5	-93,6	95,9	119	92,1	109,6
акцизы	957	4,9	1037	5,1	1002,4	5,4	80	-34,6	45,4	108,4	96,7	104,7
ввозные таможенные	665,8	3,4	710,8	3,5	702,4	3,8	45	-8,4	36,6	106,8	98,8	105,5
прочие	1801,5	9,3	2236,6	11,1	3488,6	18,6	435,1	1252	1687,1	124,2	156	193,6

Можно отметить, что за рассматриваемый период доля налоговых доходов в структуре бюджета РФ выросла. Так, по сравнению с 2019 годом показатель увеличился на 3,5 %, а если сравнивать с 2018 годом, то почти на 9 %. Основным источником пополнения доходной части федерального бюджета РФ является такой налог, как налог на добавленную стоимость. Из таблицы 1 видно, что удельный вес поступлений от НДС занимает первое

место среди налоговых и не нефтегазовых поступлений и имеет тенденцию роста. НДС является одним из важнейших федеральных налогов в РФ (Рисунок 6). Налоговым кодексом РФ, а именно ст. 13 данный налог отнесен к федеральным и целиком зачисляется в федеральный бюджет. Он разделен на два вида: НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории РФ и НДС по ввозимым на территорию РФ товарам.

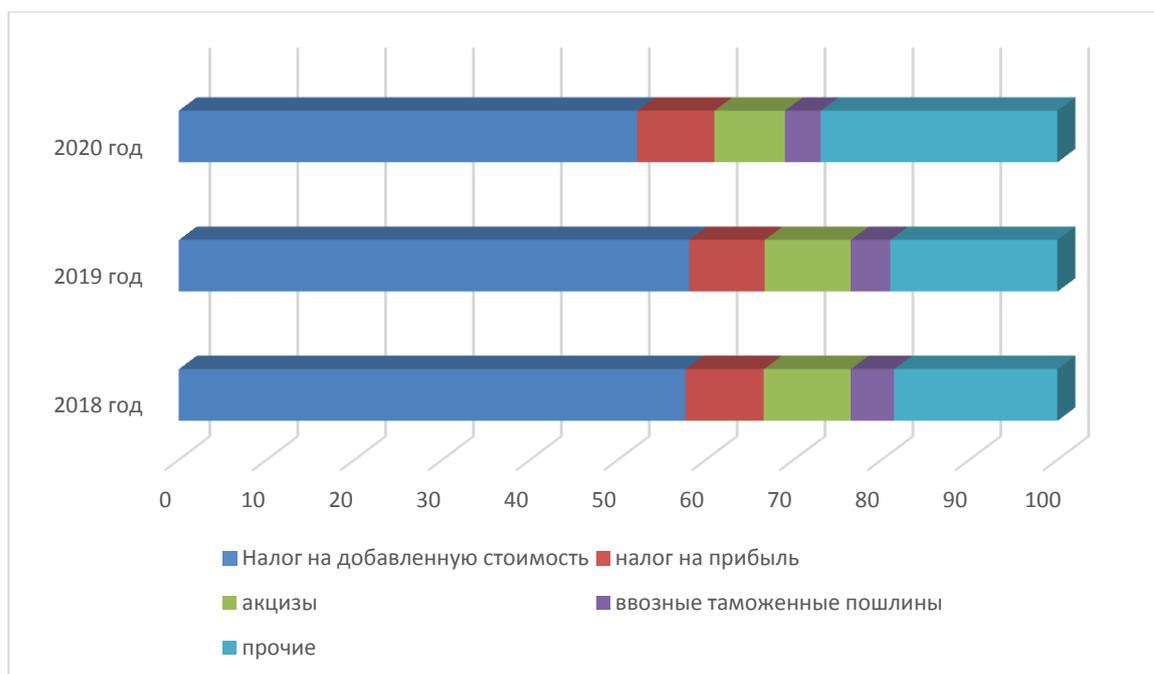


Рисунок 6 – Структура не нефтегазовых доходов федерального бюджета РФ в 2018-2020 гг. [25]

Увеличение собираемости налога связано с изменением основной ставки с 18% до 20% в 2019 году, а также с внедрением автоматизированной системы контроля АСК НДС 2. Также стоит отметить в частности увеличение поступлений ввозного НДС, связанное с восстановлением стоимостных объемов импорта в долларовом выражении в конце 2020 года и положительным влиянием обменного курса. Поступление не нефтегазовых доходов в федеральный бюджет в 2021 году прогнозируется в объеме 12 777,9 млрд руб., в т.ч. НДС в объеме 7 582,8 руб., что составляет 59,3% от общего объема не нефтегазовых доходов [66].

При расчете прогнозируемого объема доходов федерального бюджета в 2021 году учитывались изменения законодательства РФ и нормативных правовых актов Правительства РФ. В части НДС в 2021 году планируются следующие изменения и дополнения: отмена освобождения по НДС операций по реализации исключительных прав на программы для ЭВМ, не включенные в реестр российского ПО. То есть, теперь не будет иметь значения, по какому договору приобретены программы для ЭВМ: лицензионному или нет. Это означает, что приобретение программ ЭВМ у иностранных организаций всегда будет облагаться НДС; для лиц, которые перешли с ЕНВД на ОСНО, предусмотрен вычет входящего НДС в случае, если товары (работы, услуги, имущественные права) приобретены в период применения ЕНВД или ввезены на территорию РФ, но фактически не использовались до перехода на ОСНО; не будут признаваться объектом обложения НДС операции по реализации товаров, работ, услуг, изготовленных и (или) приобретенных (выполненных, оказанных) в процессе осуществления хозяйственной деятельности после признания должников банкротами. Высокая доля НДС (свыше 50% налоговых доходов федерального бюджета) означает его крайнюю важность для бюджетной системы, а потому реформирование данного налога не может не повлиять на состояние данной системы. Реформа налоговой системы в настоящее время необходима для того, чтобы экономическое развитие страны в дальнейшем проходило более успешно.

Таким образом, НДС действительно является самым собираемым косвенным налогом в нашей стране. Более того, стоит отметить, что сумма налоговых поступлений по НДС составляет самую большую долю всей доходной части бюджета, т.е. налог на добавленную стоимость можно назвать основным источником дохода федерального бюджета.

Глава 3 Рекомендации по повышению роли НДС как источника формирования доходов федерального бюджета Российской Федерации и его администрирования

3.1 Проблемы исчисления и уплаты, администрирования НДС

Наиболее проблемным налогом в налоговой системе России является НДС. К такому мнению на протяжении многих лет приходят ученые финансисты - налоговеды и профессиональные бухгалтера, на которых возложена обязанность организации бухгалтерского и налогового учета финансово-хозяйственных операций, которые облагаются налогом на добавленную стоимость.

Если организация осуществляет финансово-хозяйственные операции, которые не облагаются НДС, то необходима организация отдельного учета операций облагаемых и необлагаемых НДС. Если организация проигнорирует такие требования, то при проведении выездной налоговой проверки, налоговые органы имеют право учесть необлагаемые операции в составе облагаемых операций для расчета НДС подлежащего уплате в федеральный бюджет за налоговый период. Организация налогового учета финансово-хозяйственных операций требует от ответственных лиц огромного внимания и глубоких знаний всего национального законодательства в области финансового учета, включая знания налогового законодательства в целом и знания всех правил, изложенных в главе 21 НК РФ, в которую практически ежегодно вносятся различные уточнения и поправки.

С момента введения налога на добавленную стоимость в главу 21 НК РФ неоднократно менялся размер налоговой ставки, сроки уплаты налога в бюджет, сроки представления в налоговый орган по месту учета налоговых деклараций.

НДС относится к косвенному налогообложению и применяется в налоговой системе многих стран с развитой рыночной экономикой. В системе управления государством НДС является эффективным фискальным инструментом, так как поступления НДС в бюджет отличаются периодичностью и регулярностью.

Налог на добавленную стоимость имеет короткий по продолжительности времени – налоговый период, который определен как квартал. По сведениям Минфина России доля налога на добавленную стоимость в доходах федерального бюджета России меняется из года в год, как в сторону увеличения, так и в сторону снижения, что зависит в целом от платежеспособности юридических лиц и физических лиц. Показатель платежеспособности характеризует прибыльность предприятий и организаций и величину доходов на душу населения.

На протяжении последних трех лет доля НДС в налоговых поступлениях федерального бюджета оставляет около 48 %, а доля НДС в общем объеме доходов (налоговых и неналоговых поступлений) – составляет около – 36 %. Учитывая высокую долю НДС в доходах федерального бюджета и в доле налоговых поступлений, можно утверждать, что данный налог в налоговой системе имеет высокое контрольное значение и регулирующее значение для государства в целях развития экономики общественного сектора.

Установленные НК РФ правила и механизм определения НДС подлежащего уплате в бюджет способствует ускорению процесса передачи товара (работ или услуг) от поставщика покупателю на многостадийной цепочке продвижения товаров (работ или услуг). На каждой стадии процесс передачи товаров (работ или услуг) сопровождается моментом уплаты НДС с «добавленной стоимости». Как правило, юридические лица и предприниматели приобретают товары (работы или услуги) не для собственного употребления, а в целях дальнейшей их реализации. Как следствие – уплатив НДС при приобретении товаров (работ или услуг), они

при реализации произведенных товаров (работ или услуг), получают НДС в стоимости реализации и перелагают НДС на следующего участника многостадийного процесса и по логике – последний покупатель, в отличие от юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, не имеет возможности переложить НДС на другого покупателя, так как приобретает товары (работы или услуги) для собственного потребления.

Современная налоговая система любой страны содержит в своей структуре прямые и косвенные налоги. В отличие от прямых налогов косвенные налоги уплачиваются налогоплательщиками всегда, независимо от того, получен ли положительный финансовый результат или убыток. Данная закономерность определяется тем, что налоговой базой для исчисления НДС является оборот по реализации товаров (работ или услуг), и на величину НДС увеличивается стоимость реализации. Следовательно, столь высокая доля налоговых поступлений от НДС объясняется тем, что НДС уплачивают все, даже убыточные налогоплательщики, которые согласно механизму налогообложения НДС являются налоговыми агентами.

На сегодняшний день особо остро стоит проблема по установлению концепции в целях дальнейшего развития косвенного налогообложения, в большей степени налога на добавленную стоимость, которая бы основывалась на собственном положительном опыте в сочетании с историческим опытом России и других стран в целях избегания негативных последствий для экономики в целом и в целях решения имеющихся на сегодняшний день проблем. По мнению многих ученых - налоговых экспертов нашей страны назрело время для полной реконструкции налогового законодательства, которое устанавливает механизмы уплаты всех налогов и устанавливает меру ответственности по невыполнению прав и обязанностей субъектами налоговых правоотношений. Как следствие, все в совокупности по сути, подтверждает, что изучение нормативно-правовой базы по правилам учета и расчетов НДС для уплаты в бюджет имеет огромное значение для органов власти, для налогоплательщиков и для ученых страны, которые

исследуют теоретические и методологические аспекты в вопросах косвенного налогообложения. На сегодняшний день в налоговом законодательстве России не раскрыто экономическое содержание термина «добавленная стоимость» и не установлен алгоритм определения «добавленной стоимости», а значит, отсутствует правовая база по ее определению. И, таким образом, на сегодняшний день установленные правила исчисления НДС для уплаты в бюджет в 21 главе НК РФ, находятся в полном противоречии с названием налога.

На практике, при соблюдении правил гл. 21 НК РФ, налогоплательщики иногда приходят к отрицательным последствиям. На практике, каждая вторая налоговая проверка заканчивается налоговым спором, которые рассматриваются Арбитражными судами.

В научных кругах имеются критические замечания по несоответствию научной теории и положениям установленным в главе 21 НК РФ. Из названия налога – «налог на добавленную стоимость» следует, что предметом его обложения является такая экономическая категория, как «стоимость», представляющая собой, согласно экономическому учению, оценку потребительским рынком результатов абстрактного труда и являющаяся (как количественное выражение такой абстракции) составной частью меновой стоимости реализуемого товара [16, с. 42].

Налог на добавленную стоимость – косвенный налог и необходимо учитывать три критерия отнесения налогов к косвенным: их перелагаемость, способ взимания налога и способ определения платежеспособности (согласно последнему критерию, косвенные налоги причисляются к налогам на потребление [41, с. 10]. Из названия налога – «налог на добавленную стоимость» – следует, что предметом его обложения является такая экономическая категория, как «стоимость», представляющая собой, согласно экономическому учению, оценку потребительским рынком результатов абстрактного труда и являющаяся (как количественное выражение такой абстракции) составной частью меновой стоимости реализуемого товара [28,

с. 14]. Таким образом, с учетом вышеизложенного, на сегодняшний день требуется реформирование налога на добавленную стоимость, что вызвано несоответствием теории и методологии с действующим законодательством, что приводит к проблемам на практике.

Для устранения противоречий, возникающих на сегодняшний день при исчислении НДС, подлежащего уплате в бюджет необходимо изменить статьи 146,153 Главы 21 НК РФ, которые устанавливают элементы налога, такие как ««объект налогообложения», «налоговая база» и другие. Следовательно, учитывая название налога и его сущность, следует установить объект налогообложения как «добавленную стоимость», а налоговой базой следует считать «денежное выражение добавленной стоимости».

Кроме, того, на сегодняшний день, как никогда, в деловых кругах, назрело непонимание сути налоговых проверок за «деятельностью взаимозависимых лиц». На практике, под такие проверки подпадают юридические лица (с общим режимом учета и налогообложения), которые имели финансово- хозяйственные отношения с представителями среднего и малого бизнеса, которые не являются плательщиками налога на добавленную стоимость согласно требованиям налогового кодекса.

По результатам налогового контроля налоговые органы строят доказательства по умышленной оптимизации налоговых платежей. Доначисление налогов, в том числе НДС, осуществляют путем суммирования доходов всех участников по осуществлению взаимных финансово- хозяйственных операций с учетом расходов, произведенных всеми участниками. Следует отметить, что в налоговом законодательстве не установлено подобных правил расчета по доначислению налоговых платежей. В таких ситуациях, налоговые органы руководствуются отдельными Определениями Высшего Верховного суда и сложившейся практикой Арбитражных судов по рассмотрению подобных налоговых споров, где рекомендовано осуществлять доначисления по налогу на

добавленную стоимость «таким образом, если бы налогоплательщик не злоупотреблял своим правом», а именно правом не уплачивать НДС согласно налоговому законодательству при применении ими специальных налоговых режимов.

Таким образом, освобождение от уплаты НДС представителей среднего и малого бизнеса несет для них финансовые риски и определенные сложности в сделках с теми субъектами, которые являются плательщиками НДС по общему режиму учета и налогообложения. Следовательно, вышеизложенное позволяет сделать вывод, что применение специальных налоговых режимов, либо получение освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость создает, особенно для среднего и малого предпринимательства, не дополнительные непредвиденные финансовые риски по причине методологических проблем, которые требуют совершенствования законодательства нашей российской налоговой системы.

Многие экономисты и ученые считают налог на добавленную стоимость – экономически неэффективным инструментом налоговой политики Российской Федерации [18, с. 13], что связано со следующими его недостатками: сложность исчисления налоговой базы и применения налоговых вычетов по НДС, как для налоговых органов, так и в особенности для налогоплательщиков [33, с. 50]; система возмещения НДС для экспортеров, является правомерно уязвимой и используется многими предприятиями для мошеннических схем; снижение уровня покупательной способности населения, поскольку НДС не является налогом для предприятий и не защищает социально-неустойчивые слои граждан России [11, с. 348]; частые случаи судебных разбирательств предприятий страны, которым не возмещается уплаченный НДС при экспорте продукции на зарубежные рынки.

Как альтернативный механизм решения проблемы – это замена НДС на налог на продажи. Однако, данная мера является экономически

нецелесообразной, в особенности, в виду повышения уровня налоговой ставки с 18% до 20% с 1 января 2019 года.

Таким образом, согласно положениям Конституции РФ все граждане Российской Федерации: физические лица, индивидуальные предприниматели или организации, обязаны уплачивать установленные законодательством определенные налоги, при этом для НДС существуют определенные требования: срок, период выплаты, своевременное предоставление отчетности в налоговые органы [29, с. 82].

Существующие строго ограниченные сроки предоставления отчетных документов, а точнее их несоблюдение, в конечном результате отразится штрафом, данный срок замыкается 25 числом месяца, который является идущим после отчетного квартала. П.1 ст.174 НК РФ гласит о том, что налогоплательщик обязан выплачивать третью часть суммы налога, который был получен в прошлом квартале виду деления квартального налога на три части. Так же в соответствии с письмом ФНС от 30 января 2015 года № ОА4-17/1350 введены новые положения, которые определенной части налогоплательщиков значительно усложнили процесс предоставления отчетности [69, с. 101].

Отчетные документы необходимо заполнить в соответствии с нововведенной специальной формой, а передача отчетности в налоговые органы должна происходить лишь в электронном виде. Отчетный документ, предоставляемой в ином (не электронном) формате будет являться не предоставленным и соответственно, в конечном результате после 25 числа налогоплательщику за такое несоблюдение положений будут назначены штрафные санкции.

Дискуссионным является вопрос о реформировании НДС. Так, недавнее реформирование отечественной налоговой системы повлекло за собой повышение НДС. Рассмотрим, какие преимущества дает повышение налоговой ставки. В первую очередь нововведения позволят увеличить доходы бюджетов, снизить бюджетный дефицит и получить дополнительные

и необходимые денежные средства в целях выполнения различного рода указов и распоряжений как главы государства, так и правительства. Стоит отметить, что законодатель повысил НДС, однако неизменной оставил его льготную ставку. Это говорит о том, что предметы первой необходимости не вырастут в цене и останутся доступными для малообеспеченного населения страны. Кроме этого, большинство специалистов отмечают, что повышение ставки НДС является наиболее безобидным средством трансформации существующей на данный момент налоговой системы. Можно также рассчитывать на благоприятное воздействие рассматриваемой меры на экспорт.

Таким образом, в заключении можно подвести следующий итог: современные условия функционирования налога на добавленную стоимость предполагают наличие таких проблем, как сложность исчисления налоговой базы и применения налоговых вычетов по НДС, уязвимость системы возмещения НДС для экспортеров, снижение уровня покупательной способности населения, и частые случаи судебных разбирательств предприятий страны, которым не возмещается уплаченный НДС при экспорте продукции на зарубежные рынки. Однако, несмотря на такие недостатки, НДС выступает ключевым источником налоговых поступлений в федеральный бюджет Российской Федерации, из-за чего его замена маловероятна. Модернизация и администрирование НДС является достаточно трудоемким процессом. При любом нововведении и тем более реформировании необходимо помнить о возможности нанести вред экономике страны. В целом следует отметить, что регулирование налоговой ставки играет важную роль в экономике государстве, способствуя решению задач по пополнению государственного бюджета и созданию инвестиционного климата.

3.2 Пути совершенствования НДС как источника пополнения федерального бюджета

Несмотря на то, что механизм контроля за собираемостью НДС в нашей стране сформировался давно, система администрирования НДС нуждается в доработке и совершенствовании.

Для того, чтобы достигнуть поставленных задач финансовой политики необходим конструктивный и эффективный механизм регулирования в сфере налоговых отношений [72, с. 90].

В работе налоговых органов контрольная работа является основным инструментом повышения результативности налогового администрирования. Если оценить итоги проведения налоговых проверок, очевидно, что эффективность их проведения растет. Общее количество выездных налоговых проверок в 2018 году по сравнению с 2017 годом существенно сократилось на 29,13%. А сумма дополнительно-начисленных платежей увеличилась на 7% [51].

В условиях российского налогообложения предприниматели вынуждены придумывать все новые способы уклонения от налогов, а налоговые органы, в свою очередь – способы их установления и пресечения. В большинстве случаев уклонения от уплаты налогов совершают организации, нежели физические лица. Ущерб, который причиняют налоговые преступления превышает тот, что наносят все вместе взятые экономические преступления, а именно мошенничество, нарушение авторских прав, взяточничество, фальшивомонетничество и прочее.

Все налоговые преступления в своем своеобразии, представляют собой особую опасность для общества, так как провоцируют социальную напряженность и политическую нестабильность. Уклонение от уплаты налогов чаще всего способствуют моральные причины, так как если налогоплательщик отдает государству большую часть своих доходов, то у него появляется чувство подавления его государством, ответной же реакцией

на это чувство и является неуплата налогов. На данный момент существует масса способов уклонения от налогов. В зависимости от того, каким способом произошло противоправное действие, выделяют следующие группы: Уклонение от регистрации в налоговых органах как налогоплательщика. Намеренное скрытие прибыли и иных объектов налогообложения. Завышение расходов и занижение доходов. Перекалывание своих налоговых обязательств на несуществующее юридическое лицо. Отсутствие учета объектов налогообложения. Незаконное использование налоговых льгот [73].

Кроме выше указанных групп выделяют три основные схемы.

Первая схема – белая, сюда входят способы снижения налогов в рамках закона, например: налоговое планирование, налоговая оптимизация.

Вторая – черные схемы, к ней относятся те случаи, при которых снижение суммы взимаемых налогов и сборов осуществляются вне закона, вследствие чего можно привлечь налогоплательщика к финансовому, административному либо уголовному наказанию.

И третья – это серая схема, здесь снижение налогов осуществляется с применением выявленных в законах недоработок [62].

Рассмотрим основные способы уклонения от уплаты налогов:

Фиктивные сделки. Обычной схемой уклонения от уплаты налогов является использование фиктивных сделок для увеличения стоимости приобретаемых товаров или услуг – завышение расходной части или с целью занижения доходной части, а именно продажа продукта по заниженной стоимости. При проверке ИФНС должна доказать, что компания и ее контрагенты создали фиктивный документооборот, направленный на получение неправомερных налоговых льгот.

Дробление бизнеса с целью применения специального режима. Хотя закон не запрещает компаниям разделять бизнес для улучшения финансовых результатов, налоговики будут искать признаки схемы в «раздробленности» и подтверждать умысел. Выявление схемы уклонения от уплаты налогов:

отдельные компании ведут один вид деятельности, расположены по одному юридическому адресу, пользуются одними и теми же помещениями, персоналом используют единую материально-техническую базу, единых заказчиков, являются единым комплексом, вовлеченным в единый производственный процесс; налоговая и бухгалтерская отчетность одного лица, предоставление услуг одному клиенту; работники организаций исполняют одну и ту же работу, соответствующую определенным должностным требованиям, сотрудники могут иметь одежду с одним логотипом; компании имеют совместные бухгалтерские документы и документы по финансово-хозяйственной деятельности, пользуются единым IP-адресом; текущие счета компаний открываются одними и теми же лицами в одних и тех же банках; один менеджер по снабжению отвечает за цепочку поставок; в ситуации приближения получаемых доходов в одной из организаций группы взаимосвязанных лиц к границе лимита по «упрощенке» договоры с заказчиками либо расторгаются, либо заключаются дополнительные договоры с другой взаимосвязанной организацией на единообразных условиях. Чтобы выявить такую схему уклонения от уплаты налогов, налоговым органам достаточно прийти на предприятие с проверкой.

Применение льготных налоговых ставок. Для сокрытия доходов от налога здания и оборудование передаются компании-резиденту особой экономической зоны (ОЭЗ), которая уплачивает подоходный налог по ставке 0 %. При этом налогоплательщик арендует те же активы у резидента ОЭЗ. В результате компания имеет расход, уменьшающий налог на прибыль, а резидент-бенефициар-доход, с которого он не платит налог. Если налоговые органы увидят завышенную стоимость аренды, сделка непременно привлечет их внимание. Осталось только доказать взаимозависимость компаний и последовательность действий, направленных на уход от налогов [1, с. 3].

Подмена договоров. На практике наиболее часто встречается подмена договора купли-продажи, который в зависимости от обстоятельств представляется как договор комиссии, как договор аренды или как договор

купли-продажи долей в уставном капитале. Чтобы избежать уплаты НДС по авансу, предприятие заключает кредитный договор, а после отгрузки товара зачет заемные средства под его оплату. Или заключают комиссионные договоры с контрагентом, хотя фактически осуществляют сделки по купле-продаже товаров.

Договор купли-продажи долей в уставном капитале. Продажа доли в уставном капитале не подлежит обложению НДС. Следовательно, для избежания платы НДС, налогоплательщики иногда регистрируют продажу недвижимости или оборудования как продажу долей уставного капитала. Как защитить себя: Сделки с недвижимостью лучше всего проводить в консультации с налоговыми консультантами, чтобы избежать серьезных налоговых рисков.

В рамках данной темы важно понимать различие и между уклонением от уплаты налогов и оптимизацией налогообложения. В случае наличия в действиях налогоплательщика признаков, указывающих на состав налоговых правонарушений (раздел IV, Глава 16 части первой Налогового кодекса) или преступлений (статьи 198 и 199 УК РФ), используемая схема оптимизации является неправомерной. Иными словами, основное различие между уклонением от уплаты налогов и налоговой оптимизацией заключается в незаконности первого явления и законности второго. Важно отметить, что одна и та же схема может иметь в себе элементы законности и незаконности [2, с. 4]. В то же время налоговым органам известны наиболее распространенные версии правонарушения «со стороны налогоплательщика».

Также отметим, что одной из форм уклонения от уплаты налогов является бегство капитала. Понятие «бегство капитала» не стоит путать с «экспортом капитала». Бегство капитала – это незаконный вывоз капитала за границу, в большинстве случаев для увеличения прибыли путем минимизации налоговых выплат [3]. Уклонение от уплаты налогов путем бегства капитала в оффшорные зоны несет за собой огромные потери в

бюджете страны. Большинство компаний используют налоговые гавани в качестве инструмента уклонения от уплаты налогов. Одним из средств является создание оффшорных компаний и передача им прибыли. Нужно всего лишь спрятать доходы и активы, проходящие через страну, в которой существует налоговая гавань, и не сообщать об этом налоговым органам вашей страны. Оффшор – небольшая территория или государство, которые привлекают иностранных инвесторов за счет налоговых и других льгот. Для многих стран оффшорные зоны являются одним из методов для нелегального вывоза капитала или отмывания денег [26].

С развитием информационных технологий стало легче всего создавать и контролировать оффшорные зоны. Для нелегальной деятельности оффшоры подходят лучше всего, так как они закрыты для внешних наблюдателей. Многие технологические гиганты, такие как Apple, Google и Amazon являются транснациональными компаниями и могут платить налоги на прибыль по низким ставкам. В 2016 году компания Apple была замечена в значительном уменьшении налога на прибыль в размере 13 млрд. долларов США за счет хитроумных схем с участием двух дочерних структур — Apple Sales International (ASI) и Apple Operations Europe (AOE), зарегистрированных в Ирландии. Из-за таких махинаций Еврокомиссия обвинила власти Ирландии в предоставлении Apple возможности не платить значительную часть налога на прибыль в бюджет страны. Китай, Мексика, Индия и Малайзия – являются крупнейшими странами по незаконному бегству капитала за последнее десятилетие. По данным исследования Global Financial Integrity (GFI) в период 2012-16 гг. размеры бегства капитала в развивающихся странах достигли рекордной цифры - 991,2 млрд. долларов США. Такие показатели способствуют росту преступности, коррупции и уклонению от уплаты налогов в данных странах. Из-за уклонения от уплаты налогов бюджет США теряет 183 млрд. долларов в год.

Анализ европейских стран, в свою очередь, показывает, что наибольшие убытки несут Италия - 295,9 млрд. долларов, Германия - 244,4

млрд. долларов и Франция - 186,5 млрд. долларов. Данные цифры показывают, насколько можно было улучшить экономику, образование, здравоохранение и многое другое, если бы столько потенциальных бюджетных средств не терялось из-за недобросовестных налогоплательщиков. В России дела обстоят не лучшим образом. По данным Центрального Банка в течение 10 лет объём капитала, вывезенного за границу, составил 3-4 трлн. долл. [48]. Половина этих средств вывозилось из страны для получения льготного налогообложения. Одними из стран льготного налогообложения являются Нидерланды, ОАЭ, Республика Сингапур, Кипр и Мальта. Именно в эти страны поступает большинство нелегальных средств из РФ для уменьшения налоговых выплат. Из-за потери значительной части бюджета в России не могут нормально финансироваться сектор здравоохранения, социальные выплаты, сектор образования и т.д. Виной таких потерь в какой-то мере является несовершенство налоговой политики в России. В стране до сих пор не определены на уровне нормативно-правовых актов понятия налоговой оптимизации и незаконного уклонения от налогов, отсутствует стабильность налоговой системы. Также несовершенство налоговой политики ведет к нелегальному бегству капитала, так как до сих пор в России слабо контролируются потоки капитала за границей. Из этого можно сделать вывод, что для того, чтобы бороться с нелегальным бегством капитала, нужно улучшать налоговую политику в стране. Для этого можно обратиться к опыту США. 18 марта 2010 года в стране был принят закон FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act), он является частью экономических мер, направленных на предотвращение уклонения от уплаты налогов гражданами и резидентами США с привлечением международных инвестиционных механизмов [75].

Опираясь на данный закон, можно предложить меры по борьбе с уклонением от уплаты налогов путем бегства капитала, а именно:

Ужесточить контроль за иностранными счетами и ограничить список валютных операций. Все финансовые и нефинансовые институты должны осуществлять идентификацию своих клиентов.

Предоставлять в Налоговую службу информацию об инвестициях и доходах налоговых резидентов и сведения о лицах, отказавшихся предоставить информацию для идентификации.

Усовершенствовать нормативно-правовую базу для лучшего понимания Налогового кодекса РФ и для предотвращения путаницы в нормативно-правовых актах. Все эти меры должны привести к тому, что предприятия не будут видеть выгоды в транспортировке капитала за границу для уменьшения налоговых взносов. Это значительно снизит число налоговых преступлений и увеличит бюджет страны, обеспечит хорошее финансирование различных государственных программ. Отметим, что уклонение от налогов – это неминуемый процесс для каждой страны. Для уменьшения такого явления необходимы долгие и комплексные меры. Борьбу с неуплатой налогов нужно начинать комплексно, учитывая все факторы и виды. Пока не будет важности понимания, что уклонение от уплаты налогов значительно вредит стране, налогоплательщики будут стараться уходить от уплаты налогов любыми путями, будь то бегство капитала, сокрытие доходов и т.д. Следует отметить, что вывести экономику из теневого сектора невозможно до тех пор, пока граждане четко не понимают и не осознают необходимость уплаты налогов, только в этом случае можно обеспечить полный и своевременный сбор налогов и сборов.

Считаем также, что необходимо внедрить систему маркировки, что позволит отслеживать конечное потребление и будет способствовать расширению сумм, уплачиваемых в бюджет по НДС.

Также считаем, что между налоговыми органами, МВД, судами, таможней, казначейством, банками и другими структурами, участвующими в администрировании НДС, плохо налажена система взаимодействия друг с другом, что приводит к разобщенности и несогласованности действий.

В связи с этим необходимо создать единую межведомственную информационную базу данных (МИБД), которая позволит оперативно обмениваться информацией, что повысит эффективность налогового администрирования, обеспечивая объективное представление о существующей реальности в сфере налогообложения.

Для решения проблемы незаконного возмещения НДС в российских условиях представляется возможным заимствование некоторых элементов китайской модели, а именно применение системы неполного возмещения налога компаниям-экспортерам путем установления понижающих коэффициентов в рамках системы АСК НДС-2.

Бюджетная эффективность взимания НДС достигается не столько за счет уровня законодательно устанавливаемых ставок налога и расширения объектов, сколько от грамотно применяемых методов исчисления добавленной стоимости, способов администрирования НДС.

Также отметим, что в настоящее время в доктрине идет активное обсуждение вопросов, посвященных методу исчисления налога на добавленную стоимость, а если точнее, то исчислению добавленной стоимости.

Проанализировав современную систему налогообложения НДС, мы пришли к выводу, что выбранные правительством методы увеличения количества поступлений в бюджет через повышение налоговой ставки по НДС не являются эффективными, поскольку негативно сказываются на населении страны, снижая свободные денежные потоки граждан.

В период введения НДС в России Законом РФ от 06.12.1991 г. № 1992-1 [19] был внедрен косвенный метод исчисления, который регламентируется и в действующей редакции Налогового кодекса РФ, в статье 154.

В связи с этим продавцы товаров и услуг обязаны указывать в счетах-фактурах отдельно стоимость товарно-материальных ценностей (далее - ТМЦ) без НДС, отдельно начисленный НДС и сумму стоимости товара и НДС. Однако на самом деле НДС должен представлять собой долю именно

от добавленной стоимости ТМЦ. Но на данный момент при косвенном исчислении НДС представляет собой долю от стоимости реализованного товара, что не отражает действительную добавленную стоимость товара, так как добавленная стоимость не равна продажной стоимости реализованного товара. Добавленная стоимость исчисляется путем добавления к изначальным затратам на материалы, сырье и услуги стоимости переработки, доработки, вложения трудозатрат третьих лиц, а также подготовки товарной продукции к продаже, включая затраты на рекламу и реализацию полученного продукта. Следовательно, НДС - косвенный налог, рассчитываемый как определенная часть добавленной стоимости, которая перечисляется налоговым агентом в государственный бюджет в соответствии с установленной налоговым законодательством ставкой.

Налоговой базой НДС является добавленная стоимость товаров и услуг, а сумма НДС исчисляется как произведение ставки НДС на налоговую базу. Применяя косвенный метод расчета НДС, налоговый агент уплачивает в бюджет разницу между «входным» и «выходным» НДС. При исчислении «входного» и «выходного» НДС налогоплательщик при покупке товаров (работ, услуг, имущественных прав) уплачивает продавцу сумму НДС, а при продаже предъявляет ее к оплате покупателю. Отраженная в счет-фактурах сумма НДС исчисляется следующим образом: стоимость реализуемого товара (работ, услуг, имущественных прав) (без НДС) умножается на ставку НДС. При детальном анализе полученного НДС можно прийти к выводу, что отраженный в счет-фактурах НДС не является НДС в чистом виде, так как полученная сумма - это дополнительная наценка на товар, получаемая в результате умножения цены товара на ставку налога. Она не влияет на сумму НДС, уплаченного в бюджет, а только увеличивает стоимость товара.

Отсюда следует, что отраженный в счет-фактурах НДС («выходной», «входной» НДС) фактически является наценкой на продаваемый товар по ставке НДС, а не налогом, что можно представить в формуле:

Цена товара = Расходы + Наценка + Наценка по ставке НДС.

В свою очередь, необходимо отметить, что при применении прямого метода исчисления НДС товары реализуются без добавленной искусственной наценки в виде НДС, а сумма НДС, исчисленная в бюджет, не меняется.

Таким образом, дополнительная наценка на товар по ставке НДС - это искусственная величина, которая не отражает действительно экономической сущности НДС как налога с добавленной стоимости.

На основе вышеизложенного мы предлагаем изменить метод начисления НДС с косвенного на прямой, что позволит государству получать налоговые доходы по НДС на том же уровне, а в ряде случаев и большие суммы: например, при применении налогоплательщиком разных ставок налогообложения. По нашему мнению, изменение метода исчисления НДС не поменяет систему администрирования, которая действует в стране на сегодняшний день. Налоговые инспекторы, как и прежде, будут проверять реальность движения товаров (работ, услуг), собирая информацию по поставщикам и покупателям. Принцип работы налоговых органов не изменится, что крайне важно, поскольку любые изменения в системе администрирования сопряжены с трудовыми и финансовыми затратами.

Также отметим, что оценка порядка исчисления и уплаты НДС в РФ показывают, что НДС является налогом, который имеет достаточно сложный порядок исчисления налоговой базы и порядка применения налоговых вычетов по НДС, что существенно затрудняет процедуру налогового контроля за достоверностью исчисления и уплаты налога налогоплательщиками.

В связи с этим, в настоящее время основными задачами налогового администрирования НДС является: регистрация налогоплательщиков и контроль фирм «отходневок»; контроль текущей деятельности хозяйствующих субъектов; контроль ценообразования; совершенствование процедуры информационного обмена как внутри системы налоговых органов, так и между налоговыми и таможенными органами, органами внутренних дел, предоставление информации о контрагентах

хозяйствующим субъектам. Для участия в оперативном информировании со стороны налоговых органов о наличии (урегулировании/не урегулировании) несформированного источника для принятия к вычету сумм НДС по цепочке поставщиков товаров (работ/услуг) (т.е., так называемых, «налоговых разрывов» в цепи формирования НДС) необходимо подать в налоговый орган по месту постановки на учет соответствующее «Согласие налогоплательщика на признание сведений, составляющих налоговую тайну, общедоступными» (в части сведений о наличии (урегулировании/не урегулировании) несформированного источника для принятия к вычету сумм НДС). После подачи Согласия, только в случае выявления налоговым органом «налоговых разрывов» цепи формирования НДС, т.е. не перечисленных в бюджет сумм НДС одним или несколькими из лиц – участников цепи поставки товара (работы, услуги), налогоплательщики – участники этой цепочки, будут проинформированы о наличии такого несформированного источника в цепи поставки.

Именно оперативное информирование о налоговых «разрывах» является инструментом эффективного саморегулирования рынка, определяющего здоровую конкурентную среду, в том числе, за счет повышения налоговой дисциплины участников и обеспечения условий для равных принципов ценообразования.

Данный инструмент позволит принимать более взвешенные коммерческие решения, исключить риски включения в цепочки хозяйственных операций фирм-«однодневок».

Единство понимания принципов открытого добросовестного рынка и готовность им следовать, достигается за счет обоюдного желания продавца и покупателя вести свой бизнес честно, следуя всем нормам и предписаниям налогового законодательства.

Заключение

Налогообложение как особый экономический институт насчитывает несколько тысячелетий своей эволюции, постепенно видоизменяясь и заменяя одни характеристики этого процесса другими.

Переходя от самых простейших целей и способов использования этого инструмента государственной политики к более сложным, страны выстраивали свои налоговые системы в угоду максимальному соответствию государственным нуждам.

Изучение исторических событий позволяет прийти к выводу, что развитие налогообложения было всегда сопряжено с видовым разнообразием налогов, где косвенному налогообложению, в том числе во внешней торговле, отводилось особое место.

К настоящему времени налоговые системы государств полностью сформированы, однако необходимость их дополнения и изменения обусловлены динамикой развития мировой экономики, а также внутриэкономическими процессами каждой отдельно взятой страны.

Сегодня налоговая система Российской Федерации ориентируется на косвенное налогообложение. В систему налогов и сборов Российской Федерации включены косвенные налоги – налог на добавленную стоимость и акцизы. Кроме того, таможенная пошлина также относится к косвенному налогообложению, но не входит в состав налогов и сборов, поскольку администрируется таможенными органами.

Практика применения НДС в налоговой системе РФ и других стран, применяющих налог, показала, что изучаемый нами налог имеет высокое значение с точки зрения не только фискальной функции, но и выполняет регулирующую и контрольную функцию. Введение НДС в состав налогов новой России было продиктовано рядом факторов: необходимостью наполнения доходами Федерального бюджета; создание адаптирующейся

налоговой системы в соответствии с требованиями рыночной экономики; соответствие международной системе экономических отношений и других.

Главной особенностью НДС является такая его структура, при которой продавец обычно облагается налогом только на основании своей налоговой базы, соответствующей его добавленной стоимости на проданные товары или услуги. Таким образом, у продавца товара не возникает никаких глобальных финансовых проблем, связанных с уплатой НДС на приобретение таких ресурсов производства, как сырье и материалы, поскольку в дальнейшем покупатель возмещает эти затраты. Процесс переложения налога завершается, когда товар приобретает конечный потребитель, поэтому НДС относят к налогам на потребление.

Как было выяснено, налог на добавленную стоимость – один из ключевых бюджетобразующих налогов, доля которого в консолидированном бюджете России составляет более 20%, в федеральном – более 30%. В то же время НДС является одним из наиболее сложных для администрирования и прогнозирования в связи с охватом всей финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Основными современными формами налогового администрирования НДС в условиях цифровизации российской экономики выступает автоматизация и интеграция информационных технологий и сервисов в процедуры учета налогоплательщиков, как юридических, так и физических лиц, контроля соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками, проведения проверки правильно исчисления и уплаты налогов, применения административных процедур ответственности налогоплательщиков за нарушение правил налогообложения и проведения контрольной проверки функционирования органов налогового регулирования.

Ввиду «цифровизации» экономики в Федеральной налоговой службе в 2016 г. введена в эксплуатацию автоматизированная информационная система (АИС) «Налог-3». ФНС России уделяет особое внимание

администрированию НДС. Частью автоматизированной системы «Налог-3» является комплекс АСК НДС-2, используемый налоговыми органами для администрирования налога на добавленную стоимость. Он позволяет в автоматизированном режиме отслеживать движение денежных средств организаций по цепочкам дерева связей от поставщика к конечному покупателю.

Применение налоговыми органами современных информационных технологий и автоматизированных комплексов позволяет достаточно эффективно пресекать уклонения налогоплательщиков от уплаты НДС. Вместе с тем налогоплательщики испытывают увеличение административной нагрузки и неопределенность в плане дополнительных требований налоговых органов в ходе проведения контрольных мероприятий. В условиях «цифровизации» добросовестные налогоплательщики должны быть надежно защищены на законодательном уровне и не обременены увеличением административной нагрузки.

Российское законодательство в сфере налоговой политики претерпевает постоянные изменения, однако многие проблемы, в частности связанные с НДС, остаются нерешенными вплоть до настоящего времени.

К одной из таких проблем относится высокий уровень налогообложения. Главной сферой, на которую воздействует данная проблема, является российское предпринимательство. Примером может послужить то, что многие предприниматели, избегая уплаты НДС, остаются работать «в тени», прибегают к мошенническим схемам или к уклонению от оплаты в назначенный срок. Безусловно, приведенные выше нелегальные ситуации пресекаются, вводятся как нарушение налогового законодательства и облагаются административной или уголовной ответственностью. Но при всем этом данная проблема сильно затрудняет развитие предпринимательства в Российской Федерации.

Таким образом, решением проблемы послужило бы улучшение мер поддержки начинающих предпринимателей.

Другой проблемой является то, что правила возмещения НДС будут основаны на добросовестном принципе уплаты налога налогоплательщиками. Однако на практике не всегда выполняется данный принцип, что негативно сказывается на состоянии федерального бюджета, в который не поступил соответствующий НДС с какого-либо товара. Решением данной проблемы может послужить совершенствование администрирования налоговой системы Российской Федерации.

Из-за проблем в налоговом законодательстве возникает риск увеличения так называемых фирм-однодневок, которые используют различные сценарии возмещения НДС из бюджета, а также прибегают к передаче денежных средств из одной компании в другую. К мерам, решающим данную проблему, следует отнести ужесточение процесса регистрации организаций и индивидуальных предпринимателей.

Для совершенствования ставок НДС в Российской Федерации целесообразно пересмотреть количество льготных ставок и увеличить их. Это поспособствует тому, что население будет менее подвластно желанию укрытия от налогов, поскольку будет больший выбор возможной налоговой нагрузки для них и их деятельности. Потенциальные предприниматели, которых пугали высокие ставки, смогли бы выйти на рынок и запустить свое производство.

Для успешного развития российской экономики и, как следствие, увеличения ВВП, а значит и отчислений в государственный бюджет, необходимо стимулировать инвестиционную деятельность предприятий. В России отсутствуют какие-либо льготные условия такого характера, так что, беря в пример французскую налоговую систему, предлагаем уменьшать НДС на сумму, направленную на инвестиции.

В российской системе существуют налоговые платежи по авансам. Однако это представляется абсурдным, поскольку налогооблагаемая база на момент предоставления аванса еще не подсчитана. Это только путает бухгалтеров и создает лишние проблемы при составлении налоговой и

бухгалтерской отчетности, замедляя весь процесс. Платить НДС разумнее с полностью вычисленной налогооблагаемой базы, исключая промежуточный НДС с авансов.

Несмотря на активное внедрение автоматизированных систем, направленных на усиление налогового администрирования, высокая нагрузка на инспекторский состав препятствует проведению качественной камеральной налоговой проверки и повышению эффективности камерального контроля и налогового контроля в целом. В этой связи целесообразным представляется совершенствование механизма организации углубленной камеральной налоговой проверки, а именно автоматизация проведения подготовительных мероприятий с целью сбора необходимой первоначальной исходной информации для формирования доказательственной базы без участия инспектора. Примером данного направления может являться автоматизация подготовки запросов в банковские учреждения без участия инспектора камерального отдела.

Введение автоматизированной системы и налоговое администрирование на ее основе требуют закрепления в Налоговом кодексе Российской Федерации обязанности проявления должной осмотрительности при выборе контрагента при использовании данных АСК НДС, сервисов ФНС России, реестра недобросовестных поставщиков и других информационных ресурсов. Результатом введения данной меры стали бы упрощение администрирования НДС, снижение нагрузки на арбитражные суды и разрешение огромного количества налоговых споров.

На сегодняшний день в налоговом законодательстве России не раскрыто экономическое содержание термина «добавленная стоимость» и не установлен алгоритм определения «добавленной стоимости», а значит, отсутствует правовая база по ее определению. И, таким образом, на сегодняшний день установленные правила исчисления НДС для уплаты в бюджет в 21 главе НК РФ, находятся в полном противоречии с названием налога. Из названия налога – «налог на добавленную стоимость» следует, что

предметом его обложения является такая экономическая категория, как «стоимость». Для устранения противоречий, возникающих на сегодняшний день при исчислении НДС, подлежащего уплате в бюджет необходимо изменить статьи 146,153 Главы 21 НК РФ, которые устанавливают элементы налога, такие как «объект налогообложения», «налоговая база» и другие. Следовательно, учитывая название налога и его сущность, следует установить объект налогообложения как «добавленную стоимость», а налоговой базой следует считать «денежное выражение добавленной стоимости».

В стране до сих пор не определены на уровне нормативно-правовых актов понятия налоговой оптимизации и незаконного уклонения от налогов, отсутствует стабильность налоговой системы. Также несовершенство налоговой политики ведет к нелегальному бегству капитала, так как до сих пор в России слабо контролируются потоки капитала за границей. Из этого можно сделать вывод, что для того, чтобы бороться с нелегальным бегством капитала, нужно улучшать налоговую политику в стране. Ужесточить контроль за иностранными счетами и ограничить список валютных операций. Все финансовые и нефинансовые институты должны осуществлять идентификацию своих клиентов. Необходимо предоставлять в Налоговую службу информацию об инвестициях и доходах налоговых резидентов и сведения о лицах, отказавшихся предоставить информацию для идентификации.

Считаем также, что необходимо внедрить систему маркировки, что позволит отслеживать конечное потребление и будет способствовать расширению сумм, уплачиваемых в бюджет по НДС.

Также считаем, что между налоговыми органами, МВД, судами, таможней, казначейством, банками и другими структурами, участвующими в администрировании НДС, плохо налажена система взаимодействия друг с другом, что приводит к разобщенности и несогласованности действий. В связи с этим необходимо создать единую межведомственную

информационную базу данных (МИБД), которая позволит оперативно обмениваться информацией, что повысит эффективность налогового администрирования, обеспечивая объективное представление о существующей реальности в сфере налогообложения.

Для решения проблемы незаконного возмещения НДС в российских условиях представляется возможным заимствование некоторых элементов китайской модели, а именно применение системы неполного возмещения налога компаниям-экспортерам путем установления понижающих коэффициентов в рамках системы АСК НДС предлагаем изменить метод начисления НДС с косвенного на прямой, что позволит государству получать налоговые доходы по НДС на том же уровне, а в ряде случаев и большие суммы: например, при применении налогоплательщиком разных ставок налогообложения. На наш взгляд, чтобы не уйти только в предложения снижения ставок, можно, ориентируясь на практику других стран, увеличить НДС в отношении табака и алкоголя. Эта мера в т. ч. будет содействовать контролю потребления данной продукции.

В заключении отметим, что НДС составляет основу федерального бюджета Российской Федерации, поэтому привлекает к себе пристальное внимание государственных органов.

К основным перспективам развития данного налога относится моделирование новых средств и методов администрирования в сфере НДС. В связи с расширением информационного пространства рассматривается полный переход на электронную систему оплаты данного налога, использование электронных шаблонов счетов и деклараций. Безусловно, для продвижения данных намерений потребуется выделение некоторого количества средств из бюджета государства.

Таким образом, внесение правок в действующее законодательство в сфере НДС приведет к увеличению поступлений в бюджет государства. Этот процесс, в свою очередь, окажет положительное влияние на развитие экономики всей.

Список используемой литературы и используемых источников

1. Абрамова Э. В. Уклонение от уплаты налогов // Налоги. Информационно – аналитическая газета. 2016. № 33 (491). С. 3-9.
2. Акопджанова М. О разграничении уклонения от уплаты налогов и правомерной налоговой оптимизации // Уголовное право. 2016. № 2. С. 4-8.
3. Аксенова Е. А. Особенности «Бегства капитала» из России / Молодой исследователь Дона. – Экономика и Бизнес. 2017. №3(6). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-begstva-kapitala-iz-rossii-1/viewer> (дата обращения: 25.02.2022).
4. Александрова М. В., Юткина О. В. Информатизация налоговой системы Российской Федерации: проблемы и перспективы // Трансформация национальной социально-экономической системы России, тренд цифровые технологии: Материалы III Международной научно-практической конференции. М.: РГУП, 2021. С. 192-196.
5. Аношина Ю. Ф. Порядок возмещения сумм НДС при экспортных операциях // В сборнике: Перспективные направления социально-экономического развития России: Сборник статей по материалам V ежегодной научно-практической конференции. М., 2018. С. 18-29.
6. Аношина Ю. Ф., Симонов С. Ю. Оценка величины налоговой нагрузки субъектов хозяйствования в экономике // В сборнике: Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита. Материалы XII Всероссийской молодежной научно-практической конференции, в 2-х томах. Отв. ред. Е.А. Бессонова. Курск, 2020. С. 78-88.
7. Баймакова И. А. Налог на добавленную стоимость. Сложные вопросы исчисления и уплаты. Материалы «1С: Бухгалтерский и налоговый консалтинг». М.: 1С, 2018. 100 с.
8. Барулин С. В., Ермакова Е. А., Степаненко В. В. Налоговый менеджмент. М.: Дашков и К°, 2017. 332 с.

9. Бахрах Д. Н. Административное право России. М.: Норма, 2019. 754 с.
10. Беспалов М. В., Филина Ф. Н. Схемы минимизации налогообложения. М.: ГроссМедиа, Росбух, 2010. 847 с.
11. Болтенкова Л. М., Махотенко М. А. Правовое регулирование развития цифровых сервисов и цифрового правосознания в сфере управления налоговых служб // Интеллектуальные ресурсы - региональному развитию. 2020. № 1. С. 348-356.
12. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 29.11.2021) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022) // Российская газета. N 153-154. 12.08.1998.
13. Гнатышина Е. В. Цифровизация и формирование цифровой культуры: социальные и образовательные аспекты // Вестник ЧГПУ. 2017. № 8. URL: cyberleninka.ru/article/n/tsifrovizatsiya-i-formirovanie-tsifrovoykultury-sotsialnye-i-obrazovatelnye-aspekty (дата обращения: 01.03.2022).
14. Грачева М. В. Цифровая экономика: вызовы налоговой системе и законодательный ответ. URL: www.ranepa.ru/images/News/2016-12/29-12-2016-gracheva.pdf (дата обращения: 01.03.2022).
15. Гусева Т. А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. М.: Волтерс Клувер, 2018. 434 с.
16. Евстигнеев Е. Н. Налоги и налогообложение: учеб. СПб.: Питер, 2018. 90 с.
17. Ем Е. В. Правовое регулирование взимания НДС при международной торговле услугами в электронной форме: дисс. ...канд. юрид. наук. М., 2018, 218 с.
18. Журавлева И. А. Актуальные проблемы косвенного налогообложения: НДС или налог с продаж - кто сильнее // УЭКС. 2019. №11 (71). С. 12-14.

19. Закон РФ от 06.12.1991 N 1992-1 (ред. от 24.03.2001) «О налоге на добавленную стоимость» // «Ведомости СНД и ВС РСФСР», 26.12.1991, N 52, ст. 1871 (утратил силу).
20. Иванова Е. В., Симонова Н. Ю. Налоги и налогообложение: практикум. Омск : Изд-во ОмГТУ, 2017. 89 с.
21. Информационные технологии в Федеральной налоговой службе. URL: www.tadviser.ru (дата обращения: 01.03.2022).
22. Исполнение федерального бюджета за 2017 год. URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2018/03/main/Ipolnenie_federalnogo_budzheta.pdf (дата обращения: 01.03.2022).
23. Исполнение федерального бюджета за 2018 год. URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2019/04/main/02_Ispolnenie_federalnogo_budzheta_za_2018_god.pdf (дата обращения: 01.03.2022).
24. Исполнение федерального бюджета за 2019 год. URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2020/03/main/Ispolnenie_FB_RF_za_2019_god_predv.itogi.pdf– (дата обращения: 01.03.2022).
25. Исполнение федерального бюджета и бюджетов бюджетной системы Российской Федерации за 2020 год (предварительные итоги): сайт Министерства Финансов Российской Федерации. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/federal_budget/budgeti/2020/ (дата обращения: 01.03.2022).
26. Исследования Global Financial Integrity (GFI) «Financial Flows and Tax Havens: Combining to Limit the Lives of Billions of People» 2016 г. URL: https://eiti.org/files/documents/financial_flows-final.pdf (дата обращения: 25.02.2022).
27. Кириллова О. С. Налоги и налогообложение : учеб. пособие. М., 2020. 759 с.
28. Колчин С. П. Налоги в РФ: учеб. пособие. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2019. 67 с.

29. Крутякова Т. Л. НДС. Практика исчисления и уплаты. Л.: 2019. 134 с.
30. Кудряшова Е. В. Налог на добавленную стоимость во всей своей универсальности // Налоги. 2015. N 3. С. 5 - 9.
31. Лабунец Ю. Е. Проблемы применения нового порядка проведения камеральных налоговых проверок по НДС // Вестн. Том. гос. ун-та. Экономика. 2019. № 46. С. 101-107.
32. Лобачев А. А., Николаева Т. А., Прокошин М. С. Налоговое администрирование и налоговый контроль: взаимосвязи взаимодействие // Современное право. 2020. № 10. С. 45-50.
33. Луценко А. Н., Чесноков С. В. Актуальные проблемы применения налога на добавленную стоимость в РФ // Научный форум: Экономика и менеджмент: сб. ст. по материалам XXI междунар. науч.-практ. конф. М., 2018. №9 (21). С. 50-55.
34. Мачехин В. А. Налоговый кодекс и налоговое планирование // Законодательство. 1999. № 10. С. 35-40.
35. Медведева О. В., Семкина Т. И. Взимание НДС. Международная практика и российские нормы. М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2017. 59 с.
36. Минаева Е. В., Маслюкова Е. А., Проскурина З. Б. Проблемы и приоритетные направления развития сектора имущественного налогообложения физических лиц в Российской Федерации // RussianJournalofManagement. 2020. Т. 8. № 2. С. 76-80.
37. Михаил Мишустин подвел итоги работы налоговых органов за пять месяцев 2019 года. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/8810255/ (дата обращения: 30.03.2022).
38. Муравлева Т. В. Цифровая трансформация деятельности налоговых органов // Наука и общество. 2019. № 3 (35). С. 31-34.
39. Налог на добавленную стоимость (НДС) / ФНС России. URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn57/taxation/taxes/nds/> (дата обращения: 01.03.2022).

40. Налог на добавленную стоимость. URL: <https://ru.wikipedia.org/wiki/> (дата обращения 10.01.2022).
41. Налоги и налогообложение: учеб. / под ред. Г.Б. Поляка. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2019. 77 с.
42. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.11.2021) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.03.2022) // Парламентская газета. N 151-152. 10.08.2000.
43. Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 3 (2016) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 19.10.2016) // Бюллетень Верховного Суда РФ. N 5. Май, 2017.
44. Оперативный доклад об исполнении федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов январь – декабрь 2020 года: сайт Счетной палаты Российской Федерации. URL: <https://ach.gov.ru/audit/oper-2020#revenues> (дата обращения: 01.03.2022).
45. Определение Конституционного Суда РФ от 06.06.2010 № 933–0-0 // СПС КонсультантПлюс.
46. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 01.08.2019 N 301-ЭС19-7881 по делу N А29-6014/2018 // СПС «КонсультантПлюс».
47. Особенности электронных счетов-фактур в 2020 году. URL: www.nalog-nalog.ru (дата обращения: 01.03.2022).
48. Отчет ЦБ «Макроэкономическая финансовая статистика». URL: https://www.cbr.ru/statistics/?Prtid=svs&ch=IncFile_58606#CheckedItem (дата обращения: 25.02.2022).
49. Официальный сайт ИТАР-ТАСС. URL: tass.ru. (дата обращения: 01.03.2022).
50. Официальный сайт Министерства финансов РФ. Федеральный бюджет. URL: <https://minfin.gov.ru/ru/statistics/fedbud/> (дата обращения: 01.03.2022).

51. Официальный сайт Федерального казначейства РФ: Федеральное казначейство России, 2020. URL: <http://www.roskazna.ru> (дата обращения: 01.03.2022).
52. Панько Ю. В. Внешние вызовы и экономическая безопасность социально-экономических систем. Энгельс, 2021. 745 с.
53. Поролло Е. В., Казаков В. В. Налоговый контроль и налоговое администрирование в системе принципов эффективного и ответственного управления общественными финансами. URL: http://sun.tsu.ru/mminfo/000063105/320/image/3_20-172.pdf (дата обращения: 01.03.2022).
54. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П // Собрание законодательства РФ. 2009. № 14. Ст. 1770.
55. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» // Вестник ВАС РФ. N 7. Июль, 2014.
56. Постановление Президиума ВАС РФ от 07.02.2012 N 11637/11 по делу N А40-56521/10-35-297 // Вестник ВАС РФ. 2012. N 5.
57. Постановление Президиума ВАС РФ от 15.09.2009 N 4762/09 по делу N А51-3541/2008-24-48 // Вестник ВАС РФ. 2009. N 12.
58. Постановление Президиума ВАС РФ от 27.02.2007 N 11967/06 по делу N А65-33687/2005-СА1-19 // Вестник ВАС РФ. 2007. N 6.
59. Распоряжение Правительства РФ от 28.08.2017 № 1837-р «О стратегии государственной политики РФ в области защиты прав потребителей на период до 2030 г». // Собрание законодательства Российской Федерации. 11.09.2017. № 37. Ст. 5543.
60. Смирнова Е. В. Совершенствование налогового администрирования НДС в интересах государства и налогоплательщиков // Вестник АГТУ. Серия: Экономика. 2018. №1. С. 12-14.

61. Ставки НДС в 2020-2021 годах // Портал Бизнес.ру. URL: <https://www.business.ru/article/3062-stavki-nds> (дата обращения: 30.03.2022).
62. Схема оптимизации налогообложения (черная, серая, белая). URL: https://taxslov.ru/19/n19_8.htm (дата обращения: 25.02.2022).
63. Узряева О. М. Дорожная карта «Совершенствование налогового администрирования» как эффективный инструмент для развития малого бизнеса // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2014. № 45. С. 58-60.
64. Федеральный закон от 01.03.2022 N 103-ФЗ «О внесении изменений в статьи 154 и 164 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 03.05.2021. N 18. Ст. 3047.
65. Федеральный закон от 02.07.2021 N 305-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Российская газета. N 147 – 148. 07.07.2021.
66. Федеральный закон от 08.12.2020 N 385-ФЗ «О федеральном бюджете на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов» // Российская газета. N 280. 11.12.2020.
67. Федеральный закон от 20.07.2020 N 220-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части организации документооборота с использованием электронных документов (чеков) для компенсации суммы налога на добавленную стоимость, оформленных физическим лицам - гражданам иностранных государств при реализации им товаров» // Собрание законодательства РФ. 27.07.2020. N 30. Ст. 4746.
68. Федеральный закон от 31.07.2020 N 265-ФЗ (ред. от 23.11.2020) «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. N 173. 06.08.2020.
69. Филина Ф. Н. Налог на добавленную стоимость. Ответы на все спорные вопросы. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2019. 368 с.

70. Черникова Е. В., Николаева Т. А. Налоговый патриотизм и повышение эффективности налоговой политики // Государственная служба. 2018. № 6. С. 38-40.
71. Шестакова Н. Н. Налоговые проверки в системе налогового контроля // Социально-экономический и гуманитарный журнал Красноярского ГАУ. 2018. №1 (7). С. 17-20.
72. Шпинчевский В. В. Оптимизация налоговой нагрузки на экономику России для увеличения налоговых доходов бюджетной системы // Горизонты экономики. 2019. №1 (27). С. 90-93.
73. Экономические преступления: виды и наказание. URL: <https://saldovka.com/nalogi-yur-lits/proverki/ekonomicheskie-prestupleniya-vidyi-inakazanie.htm> (дата обращения: 25.02.2022).
74. Fajol' A. Obshhee i promyshlennoe upravlenie // Upravlenie – jeto nauka i iskusstvo. M., 1992. 584 s.
75. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). URL: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreignaccount-tax-compliance-act-fatca> (дата обращения: 25.02.2022).
76. Malkina M.Y. How the 2020 pandemic affected tax revenues in russian regions? // Equilibrium. Quarterly Journal of Economics and Economic Policy. 2021. Т. 16. № 2. С. 239-260.
77. Mironenko I. Ways to improve the order of vat payment on e-commercial import operations // В сборнике: russian economy: goals, challenges and achievements. Сборник научных статей студентов бакалавриата и магистратуры Финуниверситета. Отв. ред. М.В. Мельничук, А.С. Комаров. Москва, 2019. С. 230-234.
78. Nikulin D. Tax evasion, tax morale, and trade regulations: company-level evidence from Poland // Entrepreneurial Business and Economics Review. 2020. Т. 8. № 1. С. 111-125.