

Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение  
высшего образования  
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, управления и природопользования  
Кафедра финансов

**БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА**

направление 38.03.01 «Экономика»  
профиль 38.03.01.03.07 «Финансы и кредит: государственные и муниципальные  
финансы»

Совершенствование администрирования  
налога на добавленную стоимость в Российской Федерации

Научный  
руководитель

\_\_\_\_\_  
подпись, дата

канд. экон. наук, доцент  
должность, ученая степень

И. Г. Кузьмина

Консультант

\_\_\_\_\_  
подпись, дата

старший преподаватель  
должность, ученая степень

С.А. Козлова

Выпускник

\_\_\_\_\_  
подпись, дата

М.В. Сулейманова

Красноярск 2020

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение .....	3
1 Теоретические аспекты администрирования налога на добавленную стоимость .....	6
1.1 Понятие налога на добавленную стоимость и порядок его взимания.....	6
1.2 Понятие и методы налогового администрирования.....	18
1.3 Российский и зарубежный опыт налогового администрирования по налогу на добавленную стоимость.....	24
1.4 Особенности автоматизации налогового администрирования по НДС в России.....	27
2 Анализ налогового администрирования НДС с 2016 по 2018 годы.....	
2.1 Анализ динамики и структуры поступления НДС в федеральный бюджет с 2016 по 2018 годы.....	34
2.2 Анализ результатов налогового контроля за полнотой и своевременностью уплаты НДС с 2016 по 2018 годы.....	39
2.3 Проблемы администрирования НДС на современном этапе.....	46
3 Направления повышения результативности администрирования НДС в РФ.....	55
3.1 Совершенствование показателей оценки налогового администрирования в РФ.....	55
3.2 Расширение взаимодействия налоговых органов с органами государственного контроля и правоохранительной системы при администрировании НДС.....	61
Заключение .....	66
Список используемой литературы .....	68
Приложение А Структура поступлений НДС по основным видам экономической деятельности в федеральный бюджет РФ в 2016-2018 гг. ....	75
Приложение Б Отраслевая структура поступления НДС в федеральный бюджет РФ по Красноярскому краю в 2016-2018 гг.....	77
Приложение В Структура начисления налога на добавленную стоимость по Сибирскому федеральному округу.....	78
Приложение Г Карточка налогоплательщика.....	79

## ВВЕДЕНИЕ

Налоги являются неотъемлемым элементом рыночной экономики, а налоговая система - важнейшим экономическим регулятором для государства. Налоговые доходы являются фундаментом для доходной части государственного бюджета, на их долю в 2016-2018 гг. приходится 65,32%, 66,33% и 61,06% соответственно, а посредством взимания налогов государство осуществляет управление экономикой, что также непосредственно оказывает существенное влияние на структуру финансовой системы РФ [1].

Несмотря на то, что за период существования НДС в Российской Федерации сложился определенный порядок его исчисления и уплаты и был сформирован механизм налогового администрирования, до сих пор многие практические направления реализации механизма исчисления и уплаты НДС требуют дальнейшего совершенствования. Для того, чтобы достигнуть поставленных задач финансовой политики необходим конструктивный и эффективный механизм регулирования в сфере налоговых отношений.

Налог на добавленную стоимость (далее - НДС) можно считать самым сложным для исчисления, взимания, уплаты и контроля со стороны налоговых органов. В то же время он является одним из самых значимых и стабильных источников доходов федерального бюджета Российской Федерации, его доля в 2016-2018 гг. составляет 19,7%, 20,97% и 21,99% соответственно [2].

Основой его взимания является добавленная стоимость, которая создается на всех стадиях производства и обращения товаров. НДС является универсальным косвенным налогом, который взимается путем включения в цену товаров в виде надбавок, перенося основную тяжесть налогообложения на конечных потребителей товаров, работ и услуг.

Актуальность темы бакалаврской работы обуславливается тем, что администрирование налога на добавленную стоимость претерпело существенные изменения за период его существования, а споры о дальнейшем преобразовании не прекращаются и по сей день.

Предметом исследования в ВКР являются экономические отношения между субъектами налогообложения по поводу исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость и контроля налоговых органов за начислением и поступлением НДС в бюджетную систему Российской Федерации. Объектом является налоговое администрирование НДС в РФ.

Цель исследования заключается в разработке предложений, направленных на совершенствование налогового администрирования НДС.

Выбор цели исследования обусловил необходимость решения следующих задач:

1. Изучить теоретические основы налога на добавленную стоимость;
2. Выявить роль НДС в экономике страны, его фискальное значение;
3. Дать характеристику основных элементов НДС;
4. Выявить роль налогового администрирования НДС в системе управления налоговыми отношениями;
5. Провести анализ налогового администрирования НДС в 2016-2018 г.г. в РФ;
6. Выявить проблемы в процессе налогового администрирования НДС.

В бакалаврской работе использован статистически-сравнительный анализ, анализ и синтез, метод дедукции и индукции, классификация, аналогия.

Теоретической базой научного исследования послужили нормативные правовые акты (законы РФ, постановления Правительства РФ, письма и распоряжения Минфина РФ, ФНС России), исследования российских и зарубежных авторов (Касьянова Г.Ю., Ногина О.А., Соловьева Н.Е., Черкашина Е.А., Панченко А.Е.), посвященные вопросам администрирования НДС.

Эмпирической базой исследований являются данные государственной статистики, аналитические и статистические материалы, публикуемые ФНС России, материалы арбитражной практики.

Бакалаврская работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка используемой литературы и приложений, содержит 8 таблиц, 9 рисунков.

# **1 Теоретические аспекты администрирования налога на добавленную стоимость**

## **1.1 Понятие налога на добавленную стоимость и порядок его взимания**

Налог на добавленную стоимость (НДС) - косвенный налог, представляющий надбавку к цене товара (работы или услуги), которая оплачивается конечным потребителем. НДС является федеральным налогом, порядок налогообложения которого регламентируется гл. 21 Налогового кодекса Российской Федерации [3]. НДС влияет на процессы ценообразования, структуру потребления, выполняя свою фискальную функцию.

В России в настоящее время сумма НДС, подлежащая перечислению в бюджет, исчисляется по методу возмещения. Для этого налогоплательщики ежеквартально определяют величину «выходного» НДС, которая рассчитывается как соответствующая ставке налога процентная доля доходов, которые были получены от реализации налогооблагаемых товаров, работ и услуг. Затем она подлежит уменьшению на сумму вычетов, то есть на сумму «входного» налога, уплаченного поставщикам при приобретении товаров, работ и услуг, операции по реализации которых облагаются НДС. Уплате в бюджет подлежит разница между суммами «выходного» и «входного» налога. Таким образом, сумма НДС, уплаченная конечным потребителем в цене приобретенного товара, распределяется между стадиями цепочки «производитель – конечный потребитель», и каждый из участников цепочки уплачивает ту часть налога, которая пропорциональна доле стоимости товара, добавленной им.

Стоит оценить массу положительных качеств данного налога:

- 1) НДС выполняет очень значимую фискальную функцию, обеспечивая тем самым высокую доходность бюджета. Так, по данным ФНС РФ в пополнении консолидированного бюджета РФ за период 2018 года НДС занял 3 - е место среди федеральных налогов - сбор составил 3,762 трлн. руб., уступая налогу на прибыль организаций (НПО) – 4,004 трлн. руб. и налогу на добычу

полезных ископаемых (НДПИ) – 6,127 трлн. руб., при общем объеме консолидированного бюджета 21,149 трлн. руб. Стоит отметить, что поступления НДС в бюджет страны в 2018 г. по сравнению с 2017 г. выросли на 22,6 % (таблица 1) [2].

Таблица 1 – Поступления по видам налогов в консолидированный бюджет РФ за 2017-2018 гг.

Виды налогов	млрд. руб.		
	2017	2018	темп, %
НДПИ	4 130,4	6 127,4	148,3
Налог на прибыль	3 290,0	4 003,8	121,7
НДС	3 069,9	3 762,4	122,6
НДФЛ	3 251,1	3 656,2	112,5

2) в отличие от других налогов НДС имеет достаточно распространенную налогооблагаемую базу. В состав базы входит реализация большого спектра товаров, работ и услуг, который определен Налоговым кодексом РФ [4];

3) НДС гарантирует нейтральность налогообложения для плательщиков при условии его правильного применения. В данном случае имеется в виду, что каждый налогоплательщик может быть освобожден от бремени фактической уплаты налога, применяя механизм налогового вычета, и тем самым отсутствует ощутимое влияние на конкуренцию предпринимателей на рынке, на условия ведения их предпринимательской деятельности. Применение налогового вычета подразумевает, что налогоплательщик должен оплатить лишь ту сумму НДС в бюджет (или возместить из бюджета), которая является разницей между суммами НДС от реализации изготавливаемой продукции и суммами НДС при покупке товаров, работ, услуг, необходимых для производства реализуемой продукции [5]. По итогу фактически бремя данного налогообложения ложится на конечного потребителя производственных благ, но не на предпринимателей [6, с. 117];

4) благодаря НДС обеспечивается правильный механизм функционирования международной торговли, в основе которого лежит действие принципа конечного пункта назначения. Смысл данного принципа заключается в том, что налоговым законодательством РФ предусмотрена нулевая ставка налога при экспорте товара (где конечным пунктом назначения потребления товара является заграница - здесь действуют уже налоги другой страны), а при импорте товара или услуги (где Россия выступает пунктом назначения) используются правила налогообложения страны - импортера, т. е. применяются ставки НДС для ввозимой продукции в нашу страну [7];

5) стоит отметить психологические преимущества налога на добавленную стоимость перед другими видами налогов. Так, высокое пополнение бюджета налогом достигается практически незаметно, поскольку люди, которые являются конечными потребителями, уплачивают НДС неосознанно, сумма налога заложена в стоимости товара – в этом состоит принцип косвенного налогообложения. Благодаря данному принципу значительно уменьшается конфронтация общества при возможных изменениях ставки налога, а пополнение бюджета при этом будет гарантированным [8].

Несмотря на все преимущества, существует немало недостатков у данного налога, которые способствуют многочисленным спорам в законодательных и исполнительных органах нашей страны.

Также можно выделить проблемы, связанные с исчислением и уплатой налога, которые можно разделить на 3 группы – администрирование НДС, мошенничество с налогом и обремененность налогообложения [9].

Стоит отметить, что налог на добавленную стоимость является неотъемлемым источником образования государственных финансов. Но существует необходимость ужесточения инструментов налогового администрирования, используя более эффективные меры по проверке добросовестности компаний и возложения законодательством ответственности на предприятия за выбор недобросовестных контрагентов. Помимо этого, необходимо обеспечить слаженную работу по контрольным проверкам между

налоговыми, таможенными и иными административными органами. Также рекомендуется запретить использование вычета по НДС тем компаниям, которые осуществляют предоплату в счет будущих поставок товаров. Более того, в целях предотвращения незаконного возмещения налога из бюджета, можно производить возмещение НДС в счет уплаты будущих платежей по налогу, но при этом, не возвращая «живые» деньги на расчетные счета налогоплательщиков [10].



Рисунок 1 – Налогоплательщики НДС (ст. 143 НК РФ)

Согласно ст. 143 НК РФ, **налогоплательщиками** признаются (рис.1):

1. Организации;

К организациям, согласно ст. 11 НК РФ, относятся: юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ; иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств; международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории [3].



Наряду с организациями, к плательщикам НДС причисляют индивидуальных предпринимателей, а именно физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица; частные нотариусы, частные охранники, частные детективы.

Условно всех налогоплательщиков НДС можно разделить на две группы:

- 1) налогоплательщики "внутреннего" НДС, т.е. НДС, уплачиваемого при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ;
- 2) налогоплательщики "ввозного" НДС, т.е. НДС, уплачиваемого на таможне при ввозе товаров на территорию РФ.

Не являются плательщиками НДС организации и индивидуальные предприниматели:

1. применяющие некоторые специальные налоговые режимы:
  - применяющие упрощенную систему налогообложения (п. п. 2, 3 ст. 346.11 НК РФ);
  - применяющие систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (п. 4 ст. 346.26 НК РФ);
2. освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ, а именно в том случае, когда за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила 2 млн. рублей. Указанные лица (организации и предприниматели) обязаны заплатить НДС, если выставят покупателям счета-фактуры с выделенной суммой налога (п. 5 ст. 173 НК РФ).

Лица, которые претендуют на освобождение, должны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующее письменное заявление и сведения, подтверждающие право на такое освобождение, не позднее 20-го числа того налогового периода, начиная с которого эти лица претендуют на получение освобождения. В течение 10 дней со дня представления документов налоговые органы выносят решение о предоставлении освобождения.

Освобождение производится на срок, равный двенадцати последовательным налоговым периодам (месяцам). По истечении этого срока налогоплательщики могут представить документы с просьбой о продлении освобождения. Освобождение применяется только в отношении обязанностей, возникающих в связи с осуществлением операций по реализации товаров (работ, услуг) (пп. 1 п.1 ст.146 НК РФ).

В статье 146 Налогового кодекса четко перечислены виды операций, которые не признаются объектом налогообложения НДС, к ним относятся передача на безвозмездной основе объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления. В соответствии с пп. 3 п. 2 ст. 146 НК РФ также не является объектом налогообложения передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации.

Согласно ст. 146 НК РФ **объектами налогообложения** признаются:

1. Реализация товаров (работ, услуг) и передача имущественных прав на территории РФ (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ);

2. Передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд (пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ);

3. Выполнение строительно-монтажных работ (СМР) для собственного потребления (пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ);

4. Ввоз товаров на территорию РФ (пп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ).

1. Реализация товаров (работ, услуг) и передача имущественных прав:

Реализация (п.1 ст.39 НК РФ):

- передача на возмездной основе права собственности на товар;
- передача на возмездной основе результатов выполненных работ одним лицом для другого лица;
- возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

Для целей налогообложения НДС все указанные выше операции признаются реализацией и тогда, когда осуществлены безвозмездно (абз. 2 пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Кроме того, реализацией признается продажа предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Также считается реализацией передача имущественных прав (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Реализация товаров (работ, услуг) только тогда облагается НДС, когда совершается на территории Российской Федерации. Местом реализации товаров признается территория Российской Федерации (ст. 147 НК РФ), если:

а) товар находится на территории Российской Федерации и не отгружается, и не транспортируется;

б) товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ.

## 2. Передача товаров, работ, услуг для собственных нужд.

Облагается НДС только в том случае, когда расходы на приобретение этих товаров (работ, услуг) не уменьшают налогооблагаемую прибыль (пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ). Уменьшают прибыль только те расходы, которые (п. 1 ст. 252 НК РФ):

а) обоснованы (экономически оправданны);

б) документально подтверждены;

в) произведены для деятельности, направленной на получение дохода;

г) не относятся к расходам, перечисленным в ст. 270 НК РФ.

## 3. Выполнение СМР для собственного потребления

Работы относятся к СМР, выполненным для собственного потребления, если в отношении них одновременно выполняются следующие условия:

1. Работы относятся к строительно-монтажным, носят капитальный характер, в результате которых:

- создаются объекты недвижимого имущества (здания, сооружения и т.п.) или изменяется их первоначальная стоимость в случаях достройки, реконструкции, модернизации и по иным аналогичным основаниям;

- создаются иные (помимо недвижимого имущества) объекты основных средств или изменяется первоначальная стоимость эксплуатируемых ОС (в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации и по иным аналогичным основаниям).

2. Работы выполнены для своих нужд собственными силами организаций (строительными организациями по собственному строительству), то есть объект, являющийся результатом СМР, проводимых налогоплательщиком, будет использоваться им в его собственной деятельности.

Налоговая база по НДС определяется как стоимость этих работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение (п. 2 ст. 159 НК РФ). Формирование налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) зависит от особенностей реализации произведенных налогоплательщиком или приобретенных им на стороне товаров (работ, услуг). Для целей НДС налогоплательщик определяет ее всегда самостоятельно.

Согласно п. 1 ст. 154 НК РФ налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105.3 настоящего Кодекса.

При передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места налоговая база определяется как разница между стоимостью, по которой передаются имущественные права, с учетом налога и расходами на приобретение указанных прав (п.3 ст. 155 НК РФ).

В соответствии со ст. 159 НК РФ при передаче налогоплательщиком товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд налоговая

база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии - исходя из рыночных цен и без включения в них налога.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение, включая расходы реорганизованной (реорганизуемой) организации.

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налоговая база определяется как сумма:

- 1) таможенной стоимости этих товаров;
- 2) подлежащей уплате таможенной пошлины;

На это указывает п. 1 ст.160 НК РФ.

Налоговая база определяется на наиболее раннюю из двух дат (п. 1 ст. 167 НК РФ):

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

\*датой отгрузки (передачи) товаров признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного покупателю (заказчику) или перевозчику

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

Момент определения налоговой базы по НДС не зависит от момента перехода права собственности на отгруженный товар или результат выполненной работы.

При применении налогоплательщиками при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг) различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому их виду,

облагаемому по разным ставкам. При этом отдельное определение налоговых баз означает отдельный учет объектов налогообложения, но не приобретения товаров.

В настоящее время действуют пять ставок НДС – 3 ставки процентные (0, 10, 20%) и 2 расчетные (10/110 и 20/120):

-Ставка НДС 0% (п.1 ст. 164 НК РФ):

- а) экспортируемые товары (пп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ);
- б) работы и услуги по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых и импортируемых товаров (пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ);
- в) работы и услуги, непосредственно связанные с перевозкой (транспортировкой) товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита (пп. 3 п. 1 ст. 164 НК РФ);

-Ставка НДС 10% (п. 2 ст. 164 НК РФ):

- а) при реализации продовольственных товаров, предусмотренных пп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ и Перечнем, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 N 908 (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.04.2019) [11];
- б) при реализации товаров для детей, предусмотренных пп. 2 п. 2 ст. 164 НК РФ и Перечнем, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 N 908 (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.04.2019);
- в) при реализации периодических печатных изданий и книжной продукции в соответствии с Перечнем, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 23.01.2003 N 41 (ред. от 23.12.2016), (пп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ) [12].

Чтобы подтвердить право применять ставку 10%, достаточно иметь справку, которую выдает Федеральное агентство по печати и массовым коммуникациям [13], [14];

г) при реализации медицинских товаров, предусмотренных пп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ, в соответствии с Перечнем кодов медицинских товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов при их реализации, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 15.09.2008 N

688 [15] (см. также Письма УФНС России по г. Москве от 23.01.2009 N 19-11/004817, от 11.12.2008 N 19-11/115225) [16], [17];

д) при реализации племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей, племенного яйца; спермы, полученной от племенных быков, племенных свиней, племенных баранов, племенных козлов, племенных жеребцов; эмбрионов, полученных от племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, племенных овец, племенных коз, племенных лошадей (пп. 5 п. 2 ст. 164 НК РФ);

Ставка НДС 20% предусмотрена во всех случаях, особо не оговоренных ст. 164 НК РФ.

Расчетные ставки определяются как процентное соотношение основной налоговой ставки (10% или 20%) к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Таким образом, расчетные ставки определяются по следующим формулам:

1).  $20/(100+20)$ ;

2).  $10/(100+10)$ .

Согласно п. 4 ст. 164 НК РФ расчетные ставки применяются в следующих случаях:

- при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных ст. 162 НК РФ;

- при получении авансов в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав;

- при удержании налога налоговыми агентами;

- при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом в соответствии с п. 3 ст. 154 НК РФ;

- при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки в соответствии с п. 4 ст. 154 НК РФ;

- при реализации автомобилей, которые приобретены для перепродажи у физических лиц, в соответствии с п. 5.1 ст. 154 НК РФ;

- при передаче имущественных прав в соответствии с п. п. 2 - 4 ст. 155 НК РФ.

Исчисление налога на добавленную стоимость является сложной процедурой, так как налог, подлежащий взносу в бюджет, определяется в виде разницы между суммами НДС, полученными от покупателей товаров, и уплаченными за материальные ресурсы, использованные в производстве.

Для того, чтобы уменьшить сумму «выходного» налога на сумму «входного», в общем случае необходимо соблюсти три условия:

Во-первых, товары (работы, услуги), имущественные права должны быть приобретены для операций, облагаемых НДС.

Во-вторых, товары (работы, услуги), имущественные права должны быть оприходованы (приняты к учету).

В-третьих, у покупателя должен быть надлежаще оформленный счет-фактура поставщика и соответствующие первичные документы [3].

Таким образом, на протяжении всего цикла прохождения продукции до конечного потребителя предприятия на каждой стадии вносят в бюджет только разницу между полученным НДС и уплаченным.

Иными словами, сумма налога определяется как процентная доля налоговой ставки к налоговой базе (п. 1 ст. 166 НК РФ).

Для всех налогоплательщиков, согласно ст. 167 НК РФ, установлен единый налоговый период – квартал.

**Порядок уплаты** происходит следующим образом: уплачивать НДС в бюджет следует равными долями в течение трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом. Срок уплаты - не позднее 25-го числа каждого месяца (п. 1 ст. 174 НК РФ). Также допустима досрочная уплата НДС в соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 45 НК РФ.

Стоит учесть несколько моментов: если 25-е число месяца приходится на выходной или нерабочий праздничный день, последним днем уплаты будет первый следующий за ним рабочий день (п. 7 ст. 6.1 НК РФ), и если разделить общую сумму налога без остатка невозможно, то необходимо округлить первый



и второй платежи до полных рублей в меньшую сторону, а последний - в большую [18], [19].

В целях контроля за полнотой исчисления НДС налогоплательщики ежеквартально подают декларацию в налоговые органы, в которой, наряду с прочей обязательной информацией, декларируют сумму «выходного» и «входного» налога [20]. Декларацию по НДС представляют в инспекцию по месту учета организации и только в электронной форме не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, на что указывает ст. 174 НК РФ.

## **1.2 Понятие и методы налогового администрирования**

На сегодняшний день не существует официального определения налогового администрирования, но несмотря на это данное понятие часто используется в официальных документах, освещающих вопросы налоговой политики РФ. В литературе существует множество точек зрения по поводу определения данного термина. По мнению О.А. Ногиной, налоговое администрирование - это комплекс мер, направленных на полную и своевременную уплату всех налогов в максимальном объеме при минимальных издержках [21]. А.В. Брызгалин утверждает, что в законодательстве под налоговым администрированием понимаются процедурные и процессуальные аспекты взаимодействия фискальных органов с обязанными лицами [22]. Налоговое администрирование - это деятельность уполномоченных органов управления, главным образом Федеральной налоговой службы Российской Федерации и ее территориальных органов, Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной таможенной службы Российской Федерации, направленная на обеспечение и реализацию контроля над соблюдением налогового законодательства всеми участниками налоговых отношений [23].

Этапы налогового администрирования можно отразить в следующей схеме (рис.2):



Рисунок 2 – Этапы налогового администрирования

Целью налогового администрирования является обеспечение максимальных поступлений в бюджет налогов, сборов и иных обязательных платежей при минимальных затратах, при условии оптимального сочетания методов налогового регулирования и налогового контроля [24].

Налоговое администрирование является промежуточным звеном налоговых отношений, предоставляющим для их полноценного функционирования необходимую организационную основу и технические средства, контролирующие целостность и правильность использования нормативно-правовой базы налогообложения на практике [25].

Основной задачей государства в сфере налогового администрирования является планирование объемов налоговых поступлений, что подразумевает определение структурной и количественной оценки налогового потенциала в

разреze региона, заблаговременная оценка возможных последствий, планируемых к принятию на федеральном и региональном уровнях решений по вопросам государственной, налоговой, бюджетной, экономической и социальной политики [26].

Осуществление преобразований в налоговой системе без ущерба для доходной базы возможно только в сочетании с результативным налоговым контролем, который является неотъемлемой частью налогового администрирования.

Налоговый контроль представляет собой деятельность сотрудники налоговых органов по контролю за соблюдением налогового законодательства и порядка исчисления и уплаты НДС с помощью налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра используемых для извлечения дохода помещений и территорий [20].

Осуществление налогового контроля можно разделить на 3 этапа:

1. Сбор информации о проверяемом субъекте в формах, которые указанных в статье 82 НК РФ;
2. Оценка собранной информации в виде акта налоговой проверки;
3. Реагирование на оцененную информацию путем вынесения соответствующего решения.

Объектом налогового контроля являются действия (бездействия) налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных лиц по уплате налогов и сборов, а также по исполнению этими лицами обязанностей, которые предусмотрены налоговым законодательством, оцениваемые с точки зрения их законности, достоверности и своевременности [21, с 37].

Касаемо предмета налогового контроля среди ученых и исследователей единое мнение не сформировалось. Согласно мнению А. И. Худякова, под предметом налогового контроля подразумевается проверка исполнения той или иной налоговой обязанности проверяемого субъекта, а именно:

- исполнение обязанностей по постановке на учет в налоговых органах;

- ведение налогового учета;
- составление и предоставление налоговой отчетности;
- правильность исчисления сумм налоговых платежей;
- полнота и своевременность уплаты налога;
- качество исполнения предписаний налоговых органов об устранении нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленных в ходе предыдущих налоговых проверок [27, с 487].

По мнению И. И. Кучерова, под предметом налогового контроля понимается своевременность и полнота исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязанностей по отношению к государству и муниципальному образованию, в том числе законность составления первичных учетных документов, регистров бухгалтерского (налогового) учета и отчетности, а также достоверность и полнота содержащейся в них информации об объектах налогообложения [28, с 186,187].

О. А. Ногина считает, что предметом налогового контроля являются документальные, вещественные и цифровые носители информации о совершенных налогоплательщиком операциях, его действиях (бездействиях) [8].

Можно выделить следующие методы налогового контроля [21].

1. Общенаучные методы (анализ и синтез, индукция, дедукция, моделирования, аналоги, методы статистики, логический метод, сравнительный метод);
2. Специальные методы исследования (проверка документов, экономический анализ, исследование предметов и документов, осмотр помещений (территорий) и предметов, инвентаризация, экспертиза);
3. Методы воздействия на поведение проверяемых лиц в ходе осуществления налогового контроля (убеждение, поощрение, принуждение).

Налоговым кодексом определяются камеральные и выездные проверки. Камеральная налоговая проверка является одной из основных форм проведения налоговой проверки, так как это направление контрольной работы налоговых

органов, в результативности которого заложена результативность и выездных налоговых проверок.

Камеральная налоговая проверка начинается со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации по НДС и проводится в течение трех месяцев по месту нахождения налогового органа на основе самой декларации, документов, представленных налогоплательщиком. Она проводится без какого-либо специального решения руководителя налогового органа [4, ст. 88].

Объектом камеральной проверки является налоговая декларация, которая предоставляется в инспекцию налогоплательщиком [29].

Инспекторы налогового органа в ходе камеральной проверки могут имеют право проводить следующие мероприятия:

1) требовать письменное пояснение, если были выявлены ошибки в декларации и противоречия в сведениях, предоставленных налогоплательщиком;

2) вызывать в качестве свидетеля физических лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для налогового контроля;

3) истребовать документы, которые подтверждают право на налоговые льготы, вычеты по НДС;

4) истребовать документы у контрагентов, касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика;

5) привлекать специалистов и экспертов. Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле;

6) делать запрос в банка, для получения справки о наличии счетов или об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах.

После анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков и оценки критериев риска ведется отбор потенциальных нарушителей и прогнозируются перспективы предстоящей выездной проверки, которая должна быть согласована с руководством налогового органа. Проверка

может проводиться по одному или нескольким налогам непосредственно на территории плательщика за период, не превышающий 3 календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, на это указывает ст. 89 НК РФ.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Данная проверка не может продолжаться более двух месяцев, но в исключительных случаях срок может быть продлен до шести месяцев.

В ходе выездной проверки налогоплательщик обязан обеспечить доступ должностным лицам налоговых органов к документам, которые связаны с исчислением и уплатой налогов. У налогоплательщика могут быть истребованы любые необходимые для проверки документы, проведена инвентаризация имущества, также инспекторы имеют право производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода, либо связанных с содержанием объектов налогообложения [3, ст. 89]. Согласие проверяемого лица при этом не требуется.

Можно сделать вывод о том, что в отличие от камеральных проверок, при проведении выездных налоговых проверок проверяющим предоставлены большие полномочия, а перечень документов, которые может истребовать проверяющий, достаточно широк, что дает возможность проведения комплексного анализа деятельности предприятия.

### **1.3 Российский и зарубежный опыт налогового администрирования по налогу на добавленную стоимость**

Несмотря на то, что совершенствование налогового регулирования НДС происходит с момента его введения в России, споры о его дальнейшем преобразовании не прекращаются до сих пор. В связи с этим предпринимаются

попытки обоснования необходимости реформирования методики исчисления и администрирования НДС в интересах не только государства, но и налогоплательщика.

Уровень развития налогового администрирования можно определить с помощью оценки эффективности и рациональности налоговой системы государства. Качественный уровень администрирования способствует стабильному поступлению доходов в бюджет, сохранению баланса интересов и прав налоговых органов и налогоплательщиков, что способствует возникновению партнерского взаимодействия, которое позволяет перейти от репрессивной модели налогового администрирования к превентивной.

Во многих зарубежных странах среди налогоплательщиков и налоговых органов используются партнерской модели, которые подразумевают определенные стандарты взаимодействия, предполагающие соблюдение норм и правил, регламента налоговых действий, определенной технологии налоговых отношений, мер ответственности за нарушение налогового законодательства. В Ирландии, США, Австралии, Швеции, Италии, Германии и других странах активно используются различные формы организации налогового администрирования. В этой связи стоит рассмотреть их опыт, для выявления основных принципов и закономерностей развития партнерских взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Службы внутренних доходов Ирландии в своей практике применяют определенные принципы взаимоотношений с налогоплательщиками, которые связаны, в первую очередь, с последовательностью, справедливостью и конфиденциальность касаясь всех вопросов, обсуждаемых сотрудниками налоговых органов с налогоплательщиками, гарантируется подлинность полученной информации и право налогоплательщика на жалобы, апелляции и повторные проверки данных [30].

Особого внимания можно уделить опыту США, так как уровень соблюдения закона в этой стране является одним из самых высоких, а уровень уплаченных налогов добровольно и правильно составляет 83%, что является

достаточно высоким показателем эффективности налогового администрирования. Также активно используются СМИ, с помощью которых пропагандируется непринятие любых форм ухода от уплаты налогов и налоговых послаблений. Также уделяется особое внимание формированию гражданского долга налогоплательщиков, путем создания условий, при которых они понимают, что неуплата налогов негативно повлияет на экономическое состояние государства [31].

Также в администрировании налогов используется математический подход, использование которого позволяет классифицировать налоговые декларации в зависимости от вероятности наличия в них ошибок. Те, в которых существует вероятность наличия неточностей подлежат проверке.

Кроме того, благодаря широкой автоматизации отделений Служба внутренних доходов США способна контролировать основную массу доходов, которые были получены гражданами на территории страны или за ее пределами.

В Австралии в системе налогового контроля появилась технология распределенных баз данных, известная как «блокчейн» и «биометрия». В своей практике налоговые органы используют биометрические технологии распознавания голоса и речи, то есть вместо электронной подписи идентификатором пользователя служит голос налогоплательщика, что очень удобно при уплате налогов через мобильное приложение [32]. Технология распределенных баз данных «блокчейн» позволяет защитить документы от различных изменений, а также делает систему налогового администрирования персонализируемой, предоставляя возможность каждому налогоплательщику отследить направление платежа.

В Швеции налоговое администрирование можно считать достаточно специфичным, так как его организация проходит под лозунгом «единая декларация – единый счет – единый платеж – единый адрес (платежа)». В налоговом органе для каждого налогоплательщика открыт лицевой счет, который используется как обычный расчетный счет, на который перечисляются все налоги посредством единого платежного поручения, а полученные суммы



распределяются на соответствующие счета налоговыми органами, что является достаточно удобным для налогоплательщиков [33].

В Италии используется единая форма налоговой декларации, в которую входят расчеты подоходного налога, НДС, взносов по социальному страхованию. Так же как и в Швеции используется система единого налогового платежа, в рамках которой налогоплательщик может осуществлять все свои налоговые платежи на единый счет. При этом, если произошла переплата, то данная сумма оперативно учитывается и возвращаются на счета налогоплательщика [33].

В Германии функцию по налоговому администрированию несет Налоговая полиция «Штойфа», являющаяся подразделений Министерства финансов. В стране существует институт налоговых консультантов, которому Министерство финансов выдало лицензию на право предоставления платных консультаций налогоплательщикам [31].

В Италии, Китае и Японии профессиональные налоговые консультанты регистрируются в налоговых органах, им присваивают идентификационный номер, который указывается в документах и расчетах клиента, направляемых в налоговый орган, что способствует более эффективному взаимодействию налогоплательщиков и налоговых консультантов.

Во многих иностранных государствах функционирует институт предварительного налогового регулирования, позволяющий налогоплательщикам согласовать с налоговым органом налоговые последствия сделок, распределение прибыли, инвестиционные проекты, а также другие операций до их фактического совершения.

Например, во Франции, США, Швеции налогоплательщик имеет право запросить у налоговых органов предварительное заключение по планируемой сделке с точки зрения возможных налоговых последствий. В Германии же процедура согласования заключается в консультировании налогоплательщиков по вопросам отдельных налоговых платежей или оценки фактических ситуаций в связи с проведением фискального контроля [32].

Проведенный анализ современных тенденций налогового администрирования в ряде зарубежных стран позволяет сделать вывод, что главной целью реформ налогового администрирования является оптимизация и повышение эффективности управления налогами. Наблюдаются тенденции упрощения и рационализации во взаимодействии налоговых органов и налогоплательщиков, развиваются партнерские отношения, внедряются и активно используются информационные технологии для повышения качества администрирования налогов.

#### **1.4 Особенности автоматизации налогового администрирования по НДС в России**

За последние несколько лет порядок администрирования НДС претерпел, можно сказать, революционные изменения. Данные нововведения затронули не только проведение мероприятий налогового контроля, но и порядок предоставления отчетности по НДС.

Федеральным органом исполнительной власти, который осуществляет функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за точностью исчисления, целостностью и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов является федеральная налоговая служба Российской Федерации (ФНС).

ФНС получила возможность осуществлять тотальный контроль в отношении всех операций, которые облагаются НДС, обязав налогоплательщиков предоставлять отчетность в налоговые органы в электронном виде. Для обработки данной отчетности налоговая служба теперь использует новое программное обеспечение – автоматическую систему контроля налога на добавленную стоимость второго поколения (АСК НДС-2).

АСК НДС – это программное обеспечение, которое является одним из компонентов АИС «Налог-3». Сведения из АСК НДС представляют собой

совокупность показателей из разделов 8-12 налоговых деклараций по НДС, сформированных исходя из требований налоговых органов. Данная система подразумевает под собой автоматизацию перекрестных проверок, реализующих функции камеральной налоговой проверки декларации по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур. АСК НДС-2 была разработана для автоматизированного выявления налогоплательщиков, которые неправомерно предъявляют НДС к вычету, а также не исчисляют НДС. Компоненты АСК-НДС можно отразить в виде блок-схемы (рис. 3).



Рисунок 3 – Алгоритм функционирования АСК «НДС-2»

Разработка «АСК НДС-2» осуществлялась в соответствии с Федеральным законом от 28.06.2013 г. № 134 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконными финансовыми операциями» [34].

Вместе с введением данного метода контроля произошли изменения в законодательстве для предотвращения незаконных финансовых операций:

-введена обязанность налогоплательщиков предоставлять декларации по НДС исключительно в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи;

-изменена форма декларации по НДС и введена обязанность отражать все операции, которые связаны с исчислением НДС;

-налоговым органом предоставлено право блокировать счета налогоплательщиков, уклоняющихся от получения в электронном виде документов налоговых органов.

Также были приняты законы, которые дали дополнительные права налогоплательщикам:

-право не составлять счета-фактуры и не вести книги продаж по операциям, не облагаемым НДС;

-право применять вычеты в течение 3 лет после принятия на учет (ранее данный вопрос являлся причиной судебных споров);

-право применять вычеты, полученные по окончании квартала, но до срока подачи декларации, т.е. в период с 1 по 25 число месяца, следующего за истекшим кварталом (данный вопрос тоже являлся предметом спора).

В целях обработки и анализа сведений было реализовано взаимодействие с федеральными ресурсами ЕГРН, ЕГРИП, ЕГРЮЛ, Банковские счета, Таможня.

По выявлению нарушениям организуются мероприятия налогового контроля, построение цепочек операций («Дерево связей»), сужение кольца в целях выявления конкретных налогоплательщиков, которые необоснованно применяют налоговую выгоду в целях незаконного возмещения НДС или минимизации налогов.

На основе 79 закрытых критериев каждой декларации присваивается уровень риска в виде цветного индикатора:

-зеленый налоговый цвет присваивается тем налогоплательщикам, которые имеют признаки ведения реальной хозяйственной деятельности, имеют активы, своевременно и в полном объеме исполняют налоговые обязательства (низкий уровень риска);

-красный цвет присваивается налогоплательщикам, имеющим признаки организаций, используемых для получения необоснованной налоговой выгоды (высокий уровень риска);

-желтый цвет присваивается налогоплательщикам, которые не были отнесены ни к высокому, ни к низкому уровню риска (средний уровень риска).

Анализируя отчет «Дерево связей», инспектор выявляет цепочки операций, направленных на формирование налоговых вычетов, начиная с выгодоприобретателя и заканчивая предприятием, создавшим налоговый «разрыв». Чаще всего, предприятие, которые организует создание разрыва, проводит операции по обналичиванию денежных средств, поступивших от выгодоприобретателя, либо завершает цепочку операций.

ФНС России с 01 февраля 2018 г. внедрила в эксплуатацию в тестовом режиме обновленную версию автоматизированной системы контроля АСК «НДС-3», для повышения эффективности камерального контроля, особенно за обоснованностью возмещения НДС. Предполагается, что новая автоматизированная система обладает наиболее расширенным функционалом и придет на смену АСК «НДС-2». Банки уже используют возможность передачи данных о расчетных счетах юридических лиц в налоговые органы. Причем не только сведения об остатках, но и о суммах, датах открытия, действительном назначении [35].

Основные отличия АСК НДС-3 от предыдущих версий:

1) Она позволяет выявлять схемы с участием фирм-однодневок, посредством использования информации, полученной от расчетного центра Центрального банка РФ. Благодаря этому, инспекторы могут сравнивать вычеты НДС с платежами по банку.

2) Теперь базы данных ФТС РФ и Федеральной службы по финансовому мониторингу – Росфинмониторинга объединены в единую систему, доступную для АСК НДС-3.

3) Новая АСК НДС-3 анализирует цепочку связей не только между юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, но и физическими лицами, которые не являются ИП. Теперь у налоговых органов есть возможность получения информации о движении денежных средств физических лиц, тем самым выявляя связь между физическим лицом и юридическим лицом.

4) Новая версия ПК имеет возможность сопоставления данных, которые были получены с контрольно-кассовой техники и книг продаж.

5) При работе с новой АСК НДС-3 применяется отраслевой подход.

Появилась возможность получения доступа к аналитической информации по счетам учредителей, в том числе об остатках на счетах и депозитах, направлениям денежных потоков и условиям платежа. Можно с уверенностью утверждать, что ко всем инструментам нашего государства добавляется новый блок, который будет использоваться для исследования организации, чтобы при необходимости провести налоговую проверку.

Также АСК «НДС-3» позволяет проследить весь путь движения товара. С 2018 года в ведении налоговой системы передается база ЗАГС. С помощью данного нововведения инспекторы смогут еще быстрее вычислять связи физических лиц по признакам родства. Такое использование данных дополнительно усилит возможности обновленного комплекса «АСК НДС 3».



Рисунок 4 – Алгоритм функционирования ПК АСК НДС

Работа системы АСК-НДС обеспечивается с помощью центров обработки данных (ЦОД), которые позволяют ФНС России внедрять такие инструменты администрирования, как налоговый мониторинг, контрольно-кассовый аппарат (АСК ККТ), электронные сервисы. Для обработки и хранения информации программный комплекс «АСК НДС-3» использует систему Big data (BD),

которая имеет высокую скорость и эффективность обработки материала, обладает большим объёмом данных, одновременно обрабатывая его различные виды. С помощью рисунка 4 можно проследить алгоритм работы ПК АСК НДС [36].

Не смотря на большое количество положительных сторон данной программы, можно выделить ряд недостатков.

При проверке по выявлению разрывов возникает вероятность появления в цепочке «черных» компаний, которые достаточно трудно выявить с помощью АСК-НДСЗ, что приводит к ухудшению показателей проверки. При этом в результате преобразования системного администрирования возникает увеличение трудовых затрат, а также возникает необходимость увеличении расходов на установку программного обеспечения и т.д.

Очевидно, что для улучшения качества администрирования с помощью АСК НДСЗ недостаточно рекомендаций только налогоплательщикам, касающихся возникновения ошибок. Необходимо обеспечить устранение технических и методических ошибок при помощи совершенствования данного программного, учитывая при этом точность методики управления.

## 2 Анализ налогового администрирования НДС с 2016 по 2018 годы

### 2.1 Анализ динамики и структуры поступления НДС в федеральный бюджет с 2016 по 2018 годы

После рассмотрения порядка обложения налога на добавленную стоимость, проанализируем, каким образом он реализует фискальную функции для бюджета.

В федеральный бюджет Российской Федерации в 2018 году поступило администрируемых ФНС доходов в размере 19 087,1 млрд. рублей [37], из них НДС составил 3 762,4 млрд. рублей, с ростом к аналогичному периоду 2017 года на 16,4%, к 2016 - на 31,5% (рис. 5). Можно увидеть положительную динамику собираемости налога на добавленную стоимость, что свидетельствует о положительных результатах совершенствования системы камерального контроля как этапа налогового администрирования.

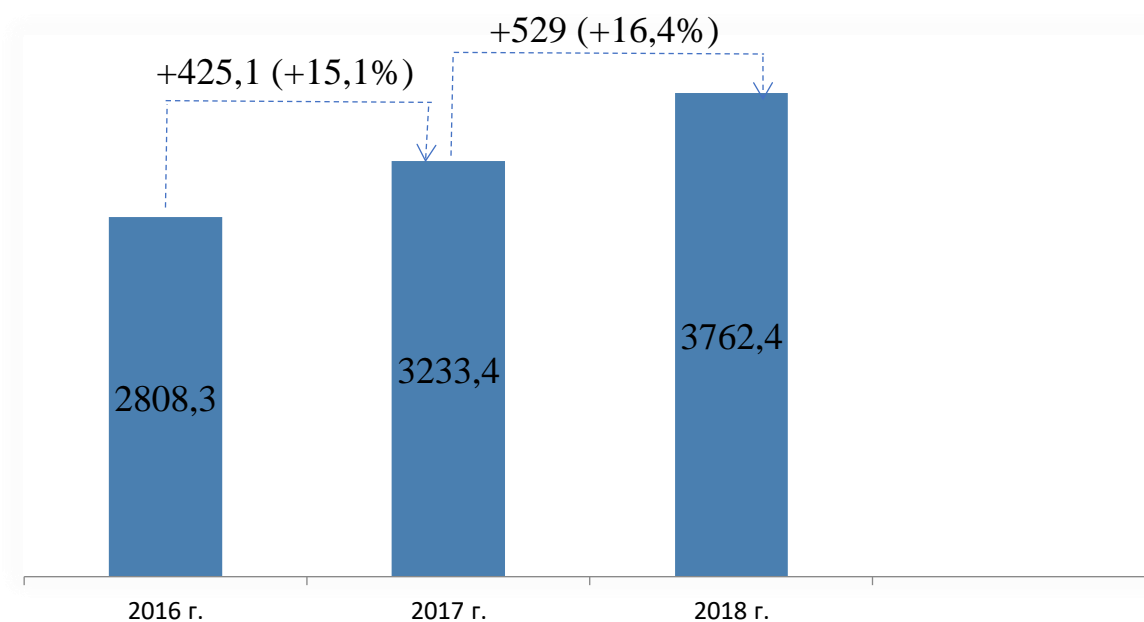


Рисунок 5 – Динамика поступления НДС в федеральный бюджет РФ в 2016-2018 гг., млрд руб. [2].



Рассмотрим структуру поступлений в федеральный бюджет по отраслям экономики за период 2016-2018 года, в Приложении А представлена таблица, содержащая сведения о доле поступлений, приходящихся на каждую отрасль.

На основе статистических данных Федеральной налоговой службы отразим на диаграмме (рис.6) динамику поступления налога на добавленную стоимость по основным видам экономической деятельности в федеральный бюджет РФ.

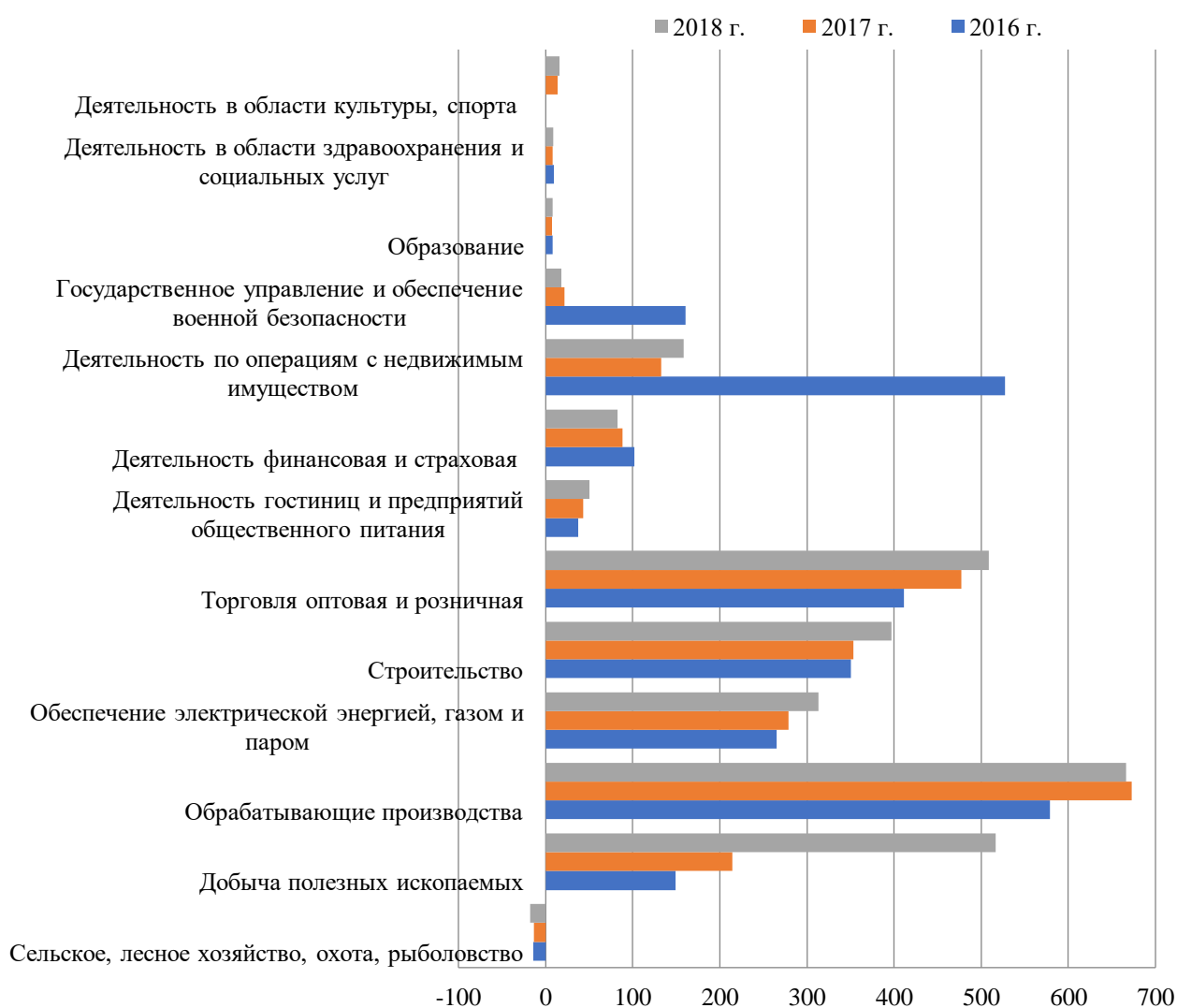


Рисунок 6 – Динамика поступления НДС по основным видам экономической деятельности в федеральный бюджет РФ в 2016-2018 гг., млрд. руб. [2].

Основными плательщиками налога на добавленную стоимость являются обрабатывающие производства, добыча полезных ископаемых, оптовая и розничная торговля. Лидируют обрабатывающие производства, на их долю за 2016-2018 гг. приходится 20,61%, 20,80% и 17,71% соответственно. У данной отрасли прослеживается незначительная отрицательная динамика поступления НДС по сравнению с 2016 годом, и составляет примерно 3%. На оптовую и розничную торговлю приходится с 2016 по 2018 год 14,64%, 14,76% и 13,52% за рассматриваемый период, также прослеживается незначительная отрицательная динамика поступления НДС. Отрасль, связанная с добычей полезных ископаемых в 2018 году, выбивается в лидирующие позиции и составляет 13,74% от общей суммы поступления НДС в федеральный бюджет. В данной отрасли заметен значительный прирост поступления НДС на 7,12% по сравнению с предыдущим годом.

Необходимо отметить такие отрасли, как обеспечение электрической энергией, газом и паром, кондиционирование воздуха и строительство. На данные виды экономической деятельности также приходится относительно высокая доля формирования поступлений в федеральный бюджет. Доля за 2018 год на обеспечение электрической энергией, газом и паром, кондиционирование воздуха приходится 9,44% от общей суммы поступления НДС, а на строительство - 12,49%.

Далее можно отметить операции с недвижимым имуществом и их явно убывающую динамику и относительно невысокие показатели по поступлению от этого вида деятельности налога на добавленную стоимость в бюджет за 2018 г., которые уменьшились по сравнению с 2016 годом на 14,57%.

Остальные отрасли не вносят особый вклад в части поступления налога на добавленную стоимость в бюджет, к ним можно отнести деятельность гостиниц и предприятий общественного питания, финансовая и страховая деятельность, государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное обеспечение, образование, деятельность в области здравоохранения и социальных услуг, деятельность в области культуры, спорта, организации досуга

и развлечений. Это может быть связано с тем, что в некоторых отраслях существуют операции, которые освобождаются от уплаты НДС. От этих видов деятельности государство получает менее всего доходов, в отличие от остальных отраслей.

Проведем анализ динамики и структуры поступления НДС в федеральный бюджет по Красноярскому краю.

В 2018 году поступление НДС в консолидированный бюджет РФ по Красноярскому краю составило 102 445 897 тыс. рублей, с ростом к аналогичному периоду 2017 года на 25%, к 2016 - на 43% (рис. 7).

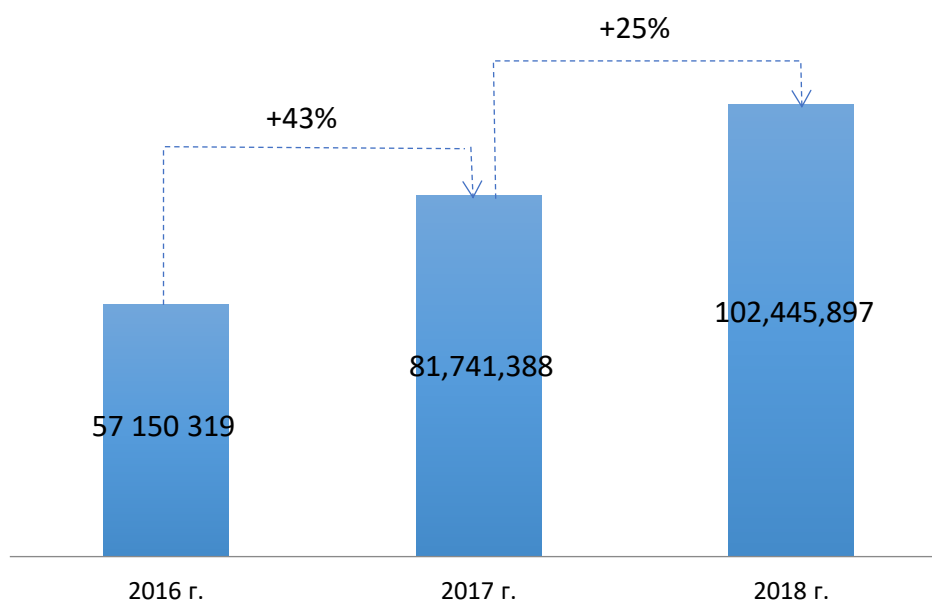


Рисунок 7 – Динамика поступления НДС в федеральный бюджет РФ по Красноярскому краю в 2016-2018 гг., тыс. руб.

Проведем анализ доли отраслей в совокупных поступлениях для того, чтобы определить, какие сектора экономики дают наибольший доход по НДС (Приложение Б).

Исходя из собранных данных, представленных в Приложении Б, можно сделать вывод о том, что основными плательщиками налога на добавленную стоимость являются отрасли, которые ориентированы на добычу полезных ископаемых и обеспечение электрической энергией, газом и паром;

кондиционирование воздуха, на их долю за 2018 гг. приходится 56,67% и 37,87% соответственно.

Также необходимо отметить такие отрасли, как строительство (7,72%) и торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов (6,78%), которые вносят вклад в формирование федерального бюджета.

Такие виды экономической деятельности, как сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство, рыбоводство, обрабатывающие производства, торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов, деятельность финансовая и страховая, деятельность по операциям с недвижимым имуществом, государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное обеспечение, образование, деятельность в области здравоохранения и социальных услуг, деятельность в области культуры, спорта, организации досуга и развлечений не вносят особый вклад в части поступления налога на добавленную стоимость в бюджет.

На основе полученных данных по Красноярскому краю и в общем по России можно сделать вывод о том, что высокий уровень налогового бремени характерен экономикообразующим отраслям, таким как, обрабатывающее производство, добыча полезных ископаемых, оптовая и розничная торговля и строительство. Социальные же отрасли характеризуются малым уровнем налогового бремени по уплате НДС.

Оценить качество налогового администрирования НДС можно с помощью коэффициента собираемости налога, который определяется отношением суммы поступившего в бюджет НДС к сумме начисленного к уплате НДС. Значение коэффициента показывает эффективность реализации фискальной функции налога [38].

В таблице 2 рассмотрим динамику поступлений и начислений НДС в РФ и Красноярском крае за 2016- 2018 гг. и определим значение коэффициента собираемости налога за этот же период. В норме коэффициент собираемости налога должен составлять 100 %.

Таблица 2 - Динамика объема поступлений и начислений НДС в федеральный бюджет по Красноярскому краю за 2016-2018 гг.

Показатели	2016 г.	2017 г.	2018 г.
Начислено к уплате, тыс. руб.	59 269 275	82 334 348	103 299 336
Поступило в бюджет, тыс. руб.	57 150 319	81 741 388	102 445 897
Коэффициент собираемости, %	96,42	99,27	99,17

Как видно из таблицы 2, коэффициенты собираемости НДС за 2016-2018 годы близки к этой величине и имеют положительную динамику, что свидетельствует об эффективной работе налоговых органов по основным направлениям их деятельности. Также анализ полученных значений коэффициента указывает на то, что имеются резервы увеличения собираемости НДС путем ликвидации задолженности. Следовательно, механизмы администрирования НДС еще нуждаются в совершенствовании.

## **2.2 Анализ результатов налогового контроля за полнотой и своевременностью уплаты НДС с 2016 по 2018 годы**

Анализ динамики и структуры поступления НДС в бюджет позволяет сделать вывод, что в настоящее время существует множество проблем, которые связаны, в первую очередь, с многочисленными злоупотреблениями налогоплательщиков, которые минимизируют обязательства перед бюджетом по налогу, мешая тем самым раскрытию фискального потенциала НДС. Решить данную проблему может с помощью повышения эффективности налогового администрирования, одной из составляющих которого является налоговый контроль.

Проведем анализ того, как изменения в налоговом контроле повлияли на эффективность администрирования Федеральных налоговых служб Красноярского края и РФ, для этого рассмотрим отчет о результатах контрольной работы налоговых органов за 2017-2018 гг. Показатели для анализа представлены в таблицах 3,4.

Таблица 3 – Анализ результатов контрольной работы налоговых органов РФ за 2017-2018 гг.

Вид проверок	2017 г.		2018 г.		Темп прироста по количеству, %	Темп прироста по начислениям, %
	Количество	Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени) тыс. руб.	Количество	Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени) тыс. руб.		
Камеральные проверки	55 859 903	61 599 442	67 889 283	55 631 081	21,53	10,21
Выездные проверки	19 391	309 782 596	13 742	306 399 991	-29,13	-1,1

Таблица 4 – Анализ результатов контрольной работы налоговых органов Красноярского края за 2017-2018 гг.

Вид проверки	2017 г.		2018 г.		Темп прироста по количеству, %	Темп прироста по начислениям, %
	Количество	Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени) тыс. руб.	Количество	Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени) тыс. руб.		
Камеральные проверки	1 114 894	365 447	1 404 896	391 038	26,01	7,0
Выездные проверки	339	1 788 519	214	2 512 161	-36,87	40,5

Общее количество выездных налоговых проверок в 2018 году по сравнению с 2017 годом существенно сократилось в целом по РФ на 29,13%. Средний размер доначислений за одну выездную проверку в 2018 году составляет 22,30 млн. руб., что на 39,55% больше аналогичного показателя 2017 года (15,98 млн. руб.). В Красноярском крае количество выездных налоговых проверок в 2018 году сократилось на 36,87%, а средний размер доначислений за одну выездную проверку увеличился на 22,35% (с 5,28 млн. руб. до 11,74 млн. руб.). Это связано с тем, что налоговые органы все больше внедряют применение риск-ориентированного подхода при выборе объектов для проведения выездных проверок. И уже до начала самой проверки налоговые органы представляют, какие суммы и по каким правонарушениям могут быть доначислены.

При этом количество камеральных проверок увеличилось на 21,53% в РФ и 26,01% в Красноярском крае, что свидетельствует об эффективности налогового администрирования на этапе камерального контроля, что, в свою очередь, приводит к росту дополнительных начислений налоговых платежей.

НДС по-прежнему лидирует в структуре доначислений по результатам проверок (50%). При этом с появлением новой контролирующей системы «АСК НДС-2» налоговым органам стало проще формировать доказательственную базу, вследствие чего показатель отмены арбитражными судами решений налоговых органов, связанных с возмещением НДС, снизился более чем в 2 раза.

В целом при уменьшении количества проверок, мы можем констатировать значительное увеличение сумм доначислений, и это дает возможность охарактеризовать существенное улучшение эффективности налогового контроля.

На протяжении 2016 – 2018 гг. по результатам камеральных и налоговых проверок налоговыми органами Красноярского края по суммам налогов доначисленных в соответствии с рисунком 8 наблюдается тенденция к снижению с 2016 по 2017 годы, и к незначительному росту к 2018, уменьшившись за 3 года с 2 155 млн. руб. до 1 839,8 млн. руб.

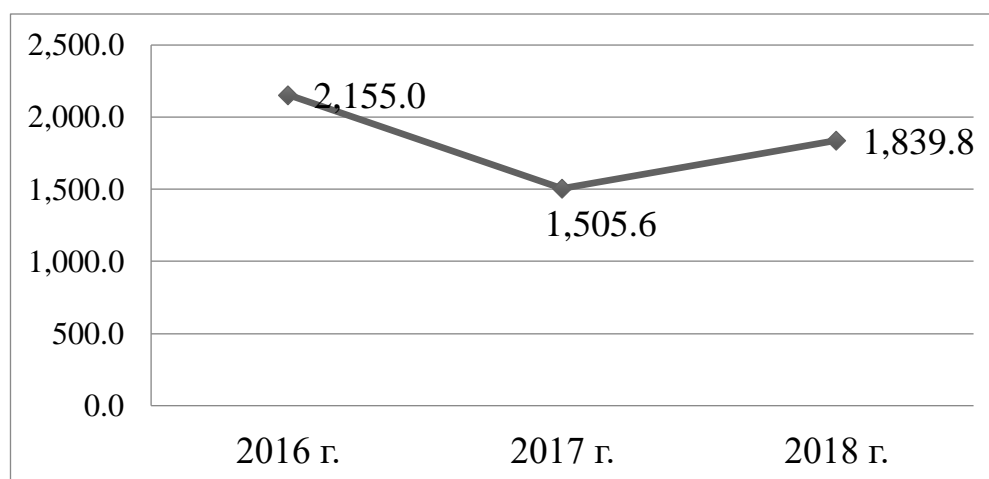


Рисунок 8 – Динамика суммы налогов, доначисленных налоговыми органами Красноярского края, млн руб.

К результатам налогового контроля можно отнести специальные рекомендации ФНС, которые описывают основные признаки «фирм-однодневок», к ним относятся:

- отсутствие сведений об организации в ЕГРЮЛ;
- массовость учредителя, то есть одно и то же лицо является учредителем для значительного числа юридических лиц;
- массовость руководителей, то есть директор компании числится руководителем для значительного числа других юридических лиц;
- регистрация компании в адресе массовой регистрации, то есть юридический адрес считается адресом массовой регистрации, если в нем зарегистрировано пять и более юридических лиц;
- на должность руководителя компании назначено дисквалифицированное лицо;
- отсутствие документа, подтверждающего полномочия руководителя;
- отсутствие информации о фактическом местонахождении предприятия;
- отсутствие у компании торговых, производственных, складских и иных площадей для осуществления заявленной деятельности;



Это прямые показатели фирм-однодневок. Кроме прямых, можно выделить косвенные признаки:

- низкая налоговая нагрузка;
- убыточная финансовая отчетность на протяжении нескольких периодов;
- значительные налоговые вычеты;
- опережение темпов роста расходов над темпами роста доходов;
- низкий уровень среднемесячных зарплат персонала;
- выстраивание экономически необоснованных цепочек контрагентов с участием посредников;
- миграция между налоговыми органами;
- значительное отклонение уровня рентабельности от среднеотраслевых показателей;
- ценовые отклонения, необоснованное дробление бизнеса.

Согласно Письму ФНС России от 10.07.2018 N ЕД-4-15/13247@ (ред. от 21.09.2018) "О профилактике нарушений налогового законодательства" данный список был дополнен следующими признаками [39]:

- налогоплательщики представляют уточненные налоговые декларации с некорректным порядковым номером корректировки;
- руководители юридического лица, индивидуальные предприниматели уклоняются от явки на проведение допросов (более 2-х раз);
- руководители юридического лица, индивидуальные предприниматели не проживают по месту регистрации;
- доверенности на представление интересов выданы представителям, зарегистрированным (проживающим) в других субъектах РФ;
- организации на протяжении нескольких предыдущих отчетных (налоговых) периодов представляли "нулевую" отчетность;
- суммы доходов, отражаемые в налоговых декларациях, приближены к сумме расходов;
- удельный вес налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость составляет более 98%;

- организации не находятся по адресу регистрации;
- договора аренды с собственниками помещений не заключались;
- среднесписочная численность 1 человек, либо отсутствует;
- руководители организации не получают доходы, в том числе и в организации, руководителем которой являются;
- налогоплательщики изменяют место постановки на учет;
- внесены сведения о смене руководителя организации, незадолго до представления отчетности;
- отсутствуют расчетные счета в течение трех месяцев, с даты создания (регистрации) организации;
- расчетные счета закрыты; открыто (закрыто) множество расчетных счетов (более 10);
- движение денежных средств по расчетным счетам носит "транзитный" характер;
- расчетные счета открыты в банках, отличных от места регистрации организации;
- установлено "обналичивание" денежных средств, не устранены расхождения предыдущих периодов;
- в ЕГРЮЛ внесены сведения о недостоверности сведений об адресе, руководителе, учредителе организации, руководитель (учредитель) не является резидентом РФ и другое.

Также ФНС РФ подготовила для налоговых органов письмо, в котором указала, на основании каких признаков можно сделать вывод об осуществлении юридическим лицом действий, направленных на дробление бизнеса. К ним относятся следующие признаки:

- 1) дробление производственного процесса между несколькими субъектами хозяйственной деятельности, каждое из которых применяет специальный налоговый режим (ЕНВД, УСН) вместо исчисления и уплаты НДС, налога на прибыль и налога на имущество организаций;

2) субъекты данного налогового правоотношения являются выгодоприобретателями;

3) использование схемы дробления бизнеса перед началом расширения производственной мощности в течение небольшого промежутка времени;

4) формальное перераспределение между участниками схемы персонала без изменения их должностных обязанностей;

5) в качестве поставщика или покупателя одной схемы может выступать другой ее участник, либо на это место становится поставщик или покупатель, который является общим для каждого из участника схемы;

б) общими являются подразделения и лица, осуществляющие ведение бухгалтерского учета и подбор персонала [40].

Далее, в этом письме указывается, на основании каких обстоятельств можно сделать вывод о том, что действия налогоплательщика направлены на необоснованное получение налоговой выгоды. К ним, в частности, относятся: осуществление аналогичных видов деятельности, сама деятельность носит исключительно формальный характер, расходы компании несут друг за друга и другие.

Также в своем письме от 13 июля 2017 года № ММВ-20-15/112 ФНС заявила, что теперь можно более оперативно получить возмещение по НДС. Это связано с тем, что ведомство фактически уменьшило срок камеральной проверки по НДС к возмещению с 3-х месяцев до 2-х [41].

Выйти на меньшие сроки возмещения НДС получилось благодаря использованию в АСК «НДС-2» автоматизированного контроля операций как плательщика, так и его контрагентов.

### **2.3 Проблемы администрирования НДС на современном этапе**

Несмотря на стабильный характер поступления в бюджет по налогу на добавленную стоимость, этот налог является самым сложным и «конфликтным»

в налоговой системе в нашей стране со стороны и налоговых органов и налогоплательщиков.

НДС можно считать самым «дорогим», как для налогоплательщиков, так как в результате последних изменений в администрировании НДС у них появились дополнительные расходы, которые связаны с установкой системы электронного документооборота и оформлением договоров с провайдерами и операторами, затраты по привлечению высококвалифицированного персонала для составления отчетности, так и для налоговых органов, так как налогового регулирования нуждается в доработке, по причине того, что система контроля, которая сложилась в нашей стране, на сегодняшний день не способна в полном объеме обеспечить пополнение бюджета, так как у недобросовестных налогоплательщиков есть возможность использовать особые схемы ухода от обложения НДС и его необоснованного возмещения.

По статистике с НДС связано около 80 % камеральных и 90 % встречных налоговых проверок, что говорит о наличии проблемы роста трудоемкости и денежных издержек администрирования НДС [42, с. 67].

Практика производства по уголовным делам показывает, что в настоящее время происходит увеличение способов внедрения теневого элемента в легальный хозяйственный оборот и усложнение схем крупномасштабных экономических преступлений с помощью использования современных компьютерных технологий.

Способы мошенничества в различных сферах расширяют географию своего распространения, охватывая по несколько регионов. При этом ущерб от теневой экономики, по данным МВД России согласно анализу преступности, не уменьшается.

Ежедневно налоговые органы ведут борьбу за собираемость налогов. В том числе, это касается и НДС.

Одним из существенных недостатков данного налога является оптимизация налоговых ставок. В случае увеличения ставки налогоплательщики

начинают уклоняться от налога, что нельзя допустить, так как уменьшится денежный поток в бюджет государства.

Повышение основной ставки НДС с 1 января 2019 года до 20% влечет за собой следующие проблемы:

- с повышением ставок следует ожидать понижения инвестиционной привлекательности РФ;

- расчеты Министерства финансов РФ в отношении планирования поступлений в бюджет могут оказаться неверными, так как организации начнут переходить в теневой сектор экономики;

- увеличится налоговая нагрузка на организации, что может повлечь сокращение количества фирм на рынке.

Еще одной проблемой НДС является его регрессивность. Малообеспеченные потребители расходуют большую часть своих средств на уплату налога на добавленную стоимость. Потребители покупают одни и те же товары по одним и тем же установленным ценам, которые включают в себя фиксированную сумму налога на добавленную стоимость в независимости от размера своих доходов.

Еще одной немаловажной проблемой является искусственное завышение стоимости товара. Практика показывает, что недобросовестные организации включают в себестоимость продукции стоимость переработки сырья, хранения, комиссии и другие производственные и внепроизводственные затраты, тем самым искусственно завышая себестоимость продукции [25].

Наиболее популярными схемами, которые используют юридические лица и индивидуальные предприниматели, с целью уклонения от уплаты НДС являются следующие: использование в хозяйственной деятельности «фирм-однодневок» и незаконное дробление бизнеса. Однако при проведении налоговых проверок возникают сложности в процессе доказывания использования одной из таких схем хозяйственным субъектом в своей деятельности. Представляется недостаточным установить лишь признаки противоправного деяния, направленного на необоснованное получение

налогоплательщиком налоговой выгоды. Проблема встает при доказывании умышленной формы вины правонарушителя, мотивов и целей совершаемого им деяния.

«Фирма-однодневка» - это юридическое лицо, которое зарегистрировано по адресу массовой регистрации, не преследующее цель осуществления предпринимательской деятельности и не обладающее фактической самостоятельностью. Данный субъект искусственно включается в цепочку хозяйственных связей. Организация, используя «однодневку», осуществляет фиктивные расходы и, тем самым, понижает налог на прибыль и получает вычет по НДС без надлежащего движения работы, услуги или товара. Мнимый контрагент не исполняет условия заключенного договора, а всего лишь соблюдают формальные требования к документообороту, в соответствии с которым происходит подтверждение произведенных расходов и принятие к вычету сумм НДС.

На практике это выглядит следующим образом. Арбитражным судом было рассмотрено дело, в решении по которому суд сделал однозначный вывод об использовании организацией в хозяйственной деятельности «фирмы – однодневки» [43].

Организация осуществляла поставку оборудования иностранного производства российским компаниям. При осуществлении налоговой проверки было установлено, что в некоторых случаях такое оборудование было закуплено у фирм, имеющих признаки «фирм-однодневок». Налоговая инспекция указала на следующие признаки:

- видом предпринимательской деятельности одного из поставщиков является производство молочной продукции (реализация высокотехнологичного оборудования для данной организации не является характерным видом деятельности); кроме того, налогоплательщик не представил доказательств и обоснования целесообразности выбора контрагента с учетом его деловой репутации именно на рынке поставок металлорежущего оборудования;

- при осуществлении проверки второго поставщика было установлено, что информация о стоимости металлорежущего оборудования, а также относительно его ввоза на территорию РФ, факта его транспортировки, является недостоверной;

- третьим поставщиком предоставлялась нулевая отчетность в налоговые органы, а также в органы Пенсионного фонда и Фонда социального страхования (т.е. фактическая деятельность им не осуществлялась);

По имеющимся доказательствам инспекция сделала вывод о том, что реальное совершение хозяйственных операций с тремя поставщиками проведено не было.

Контрагенты, обладающие признаками «фирм-однодневок», создали формальный документооборот для минимизации налогового бремени, что привело к умышленному и необоснованному уменьшению налогооблагаемой базы и не поступлению налогов в бюджет. Суд встал на сторону налоговой инспекции, доначислив юридическому лицу НДС и налог на прибыль [43].

Таким образом, при наличии признаков, указывающих на использование при осуществлении коммерческой деятельности субъектом хозяйственной деятельности «фирм-однодневок», установления умышленной формы вины на основе имеющихся в деле достаточных доказательств суд вынес решение в пользу налоговой инспекции.

Следует отметить, что выявление налоговыми органами признаков «фирм-однодневок», осуществляющих формальный документооборот в результате проведения выездных и камеральных проверок, явление довольно частое.

Еще одной схемой уклонения от уплаты НДС является дробление бизнеса. На практике это происходит следующим образом. Из одной крупной фирмы образуется несколько небольших фирм, каждая из которых получает выручку, по сумме не превышающую ту, что могла быть получена крупной фирмой. А для данных небольших фирм допускается применение УСН, что сокращает размер суммы взыскиваемых с них налогов.

Сложность возникает в следующем. Суды, делая выводы о наличии в действиях хозяйствующих субъектов признаков, характерных для дробления бизнеса, идут по двум противоположным направлениям.

В некоторых ситуациях суды приходят к выводу о том, что указанные выше обстоятельства не являются основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, так как дробление бизнеса имело разумную деловую цель [44].

В других случаях, указанные выше обстоятельства являлись основаниями для вывода суда о наличии в действиях налогоплательщика признаков используемой схемы и цели на необоснованное получение налоговой выгоды [45].

Таким образом, судам, каждый раз определяя противоправные действия налогоплательщика, направленные на получение налоговой выгоды, необходимо установить, с какой целью действовал данный субъект.

ФНС России было подготовлено письмо, в котором даются разъяснения по поводу установления вины лица при совершении им противоправного деяния, использования схемы, направленной на уклонение от уплаты налога, получение необоснованной выгоды. Недопустимо обосновывать виновность лица только на предположениях.

Нужно доказать умысел на совершения им правонарушения при установлении совокупности обстоятельств в их единстве, взаимосвязи и взаимозависимости. Налоговой инспекции надлежит обосновать умышленность совершенного деяния путем формулирования цели и мотивов, которые преследовались субъектом хозяйственной деятельности при совершении им противоправных действий [46].

Однако указывается, что доказательства умышленного совершения правонарушения преимущественно косвенные. Тут и возникает основная сложность при доказывании вины в действиях налогоплательщика – отсутствие или ненадежность прямых доказательств. К прямым доказательствам можно отнести показания свидетелей, наличие изъятых документов, раскрывающих



фактические намерения лица и их реализацию файлы видео- и аудиозаписи, результаты прослушивания телефонных и иных переговоров, документы.

Таким образом, с практической точки зрения при наличии исключительно косвенных доказательств доказать, что субъект хозяйственной деятельности действовал умышленно, довольно сложно.

Наличие признаков, указывающих на использование той или иной схемы ухода от налогов (будь то дробление бизнеса или использование «фирм-однодневок») при отсутствии установленных целей и мотивов, неподтвержденность установленных фактов доказательствами, не может служить основанием для применения в отношении налогоплательщика карательных мер.

Данные проблемы приводят к негативным последствиям, что относительно высокие издержки по администрированию ложатся преимущественно на плечи добросовестного налогоплательщика. Использование в огромные масштабы схем уклонения от уплаты НДС при импорте приводят к возникновению неравных условий конкуренции для законопослушных импортеров, что заставляет весь этот сектор уходить «в тень» [47].

Еще одна проблема администрирования НДС касается привлечения юридических лиц к субсидиарной ответственности при их банкротстве.

В Российской Федерации юридические лица действуют на основании принципа ограниченной ответственности. В соответствии со ст. 53 ГК РФ юридическое лицо приобретает гражданские права и принимает на себя гражданские обязанности через свои органы, действующие в соответствии с законом. В связи с этим наблюдается злоупотребление корпоративной формой, что причиняет ущерб фискальным интересам государства.

На сегодняшний день в налоговом праве одним из дискуссионных вопросов является привлечение руководителя организации к субсидиарной ответственности, так как в НК РФ не предусматривает наличия механизма привлечения руководителя к ответственности в качестве физического лица, в следствии это в судебной практике складывается неоднозначная ситуация.

ПреCEDентным по данной проблеме является определение Верховного Суда РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19 [48]. Инспекция Федеральной налоговой службы обратилась в суд с иском к руководителю организации М. о возмещении материального ущерба в виде неуплаченного НДС. Суд установил, что ущерб Российской Федерации в виде неуплаченных налогов, в том числе неправомерного возмещения из бюджета НДС, причинен М. как физическим лицом, возглавляющим юридическое лицо и являющимся его законным представителем. Таким образом, Верховный Суд установил в качестве основания гражданско-правовой ответственности приговор суда по ст. 199 УК РФ.

Следует отметить, что ВС РФ не учел ряд ключевых моментов. Например, он не определил правовую природу убытков, которые генеральный директор обязан был уплатить в казну РФ, так как фактически эти денежные средства являются НДС, который ранее не был уплачен обществом. Однако плательщиками НДС в соответствии со ст. 142 НК РФ признаются организации и индивидуальные предприниматели, а не физические лица. Следовательно, генеральный директор не считается надлежащим субъектом.

На сегодняшний день перед законодателем стоит вопрос о необходимости внесения изменений в налоговое законодательство, предусматривающих механизм для восстановления имущественного интереса Российской Федерации.

Фундаментально базой для исчисления налога на макроуровне выступает объем конечного потребления на внутреннем рынке, за вычетом соответствующих льгот и освобождений.

Так, например, в международной практике широко распространен показатель **c-efficiency**, который рассчитывается как отношение поступившего НДС к объему конечного потребления по данным системы национальных счетов, помноженного на среднюю ставку налога. Это по сути, является показателем, отражающим качество налогового администрирования. Согласно этой методике показатель C-efficiency в России ежегодно растет и в 2018 году он составил 0,29.

Однако, показатель конечного потребления на внутреннем рынке не учитывает важный временной фактор – поступления налога на стадиях

промежуточного потребления, участвующих в формировании добавленной стоимости продукции, в последующем направляемой на экспорт.

Здесь важно отметить, что в России объемы экспортных операций облагаются по ставке 0% и, на макроуровне оказывают нейтральное влияние на поступление налога, поскольку в идеальной модели администрирования вычет, предъявляемый к возмещению экспортером, зеркально должен соответствовать начисленному налогу у контрагента экспортера.

Отдельное внимание стоит уделить начислению по ставке 10%, по которой облагаются социально-значимые товары: продукты питания, лекарства и т.д.

Анализ динамики начислений по данной группе товаров отмечается крайне слабая, переходящая в отрицательную, динамику.

Так, если в 2014 и 2015 годах темп роста начислений составлял 112,9% и 122,3%, соответственно, то к 2018 году темп снизился до 97,1%. Это сопоставимо с показателями реальных располагаемых доходов населения, которые в рассматриваемых периодах также находились преимущественно в зоне отрицательного роста (от 99,3% в 2014 году до 98,4% в 2017 году и 100,1% в 2018 году).

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод о том, что дальнейшее развитие налога напрямую зависит от совершенствования администрирования НДС. Необходимо выработать такую методику, которая позволит учитывать интересы как добросовестных налогоплательщиков, так и государства. Дальнейшая динамика поступлений по НДС зависит от тенденции изменения макроэкономических показателей, что связано с объективной ограниченностью дальнейшего повышения эффективности налогового администрирования.

**[изъято глава 3]**

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Администрирование налога на добавленную стоимость оказывает значительное влияние на экономику страны, так как данный налог является довольно стабильным и эффективным средством пополнения государственного бюджета.

Изучение данной темы позволило установить, что, несмотря на то, что ученые, представляющие различные подходы, придерживаются единых взглядов к пониманию главной задачи налогового администрирования – обеспечение полноты и своевременности налоговых поступлений в бюджетную систему.

В связи с этим была отмечена необходимость совершенствования методов налогового контроля в отношении НДС, которые бы способствовали повышению результативности выездных и камеральных проверок.

Проведенное исследование в рамках решения поставленных научных и практических задач позволило сделать ряд предложений, нацеленных на совершенствование работы налоговых органов.

Для проведения выездных налоговых проверок используется специальная методика отбора налогоплательщиков, а именно Концепции планирования выездных налоговых проверок, основанной на общедоступных критериях риска совершения налогового правонарушения. Ее практическое применение позволило существенно повысить результативность таких проверок и обеспечить сокращение их количества, а, следовательно, и затрат на проведение. Однако анализ практики применения данных критериев позволил сделать вывод о том, что данная методика имеет ряд методологических и расчетно-оценочных недостатков, которые необходимо устранить. Поэтому было предложено ряд мер, направленных на устранение этих недостатков, что позволит полноценно применять Концепцию для планирования выездных налоговых проверок и совершенствования администрирования НДС.

В то же время, проведенное в выпускной квалификационной работе исследование, показало слабое вовлечение структур, участвующих в администрировании НДС, в систему электронного межведомственного

взаимодействия, что приводит к разобщенности и несогласованности действий. В связи с этим в работе доказана необходимость создания единой межведомственной информационной базы данных (МИБД), которая будет объединять информационные ресурсы всех органов, участвующих в процессе налогового администрирования (налоговые органы, МВД, суды, таможня, казначейство, банки и др.) в единое информационное пространство. В ВКР определены структура, этапы формирования, категории аккумулируемых данных, и предложен алгоритм ее функционирования.

С помощью данного нововведения будут решены вопросы автоматизированного осуществления анализа и планирования налоговых поступлений, актуализации данных по учету объектов недвижимости и транспортных средств, отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, что повысит эффективность налогового администрирования, обеспечивая объективное представление о существующей реальности в сфере налогообложения.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Официальный сайт Федерального казначейства РФ [Электронный ресурс]: Федеральное казначейство России [Сайт]. - 2020. – Режим доступа: <http://www.roskazna.ru>
2. Официальный сайт Федеральная налоговая служба РФ - [Электронный ресурс]: ФНС России [сайт]. - 2020. - Режим доступа: <https://www.nalog.ru>
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2 ч. Ч 2 [Электронный ресурс] федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ ред. от 01.04.2020. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
4. Луценко, А.Н. Актуальные проблемы применения налога на добавленную стоимость в РФ / А.Н. Луценко, С.В. Чесноков //, Сборник статей по материалам XXI международной научно-практической конференции – 2018. – С. 50-55
5. Сеферова, З.А. Повышение налога на добавленную стоимость и его последствия / З.А. Сеферова, М.А. Абдулаев // Экономика и бизнес – 2019 г. – С. 68-73
6. НДС для организаций и индивидуальных предпринимателей: налоговый практикум / Г.Ю. Касьянова – М.: АБАК, 2016. – 712 с
7. Возмещение НДС: как вернуть деньги из бюджета в 2018 году? - [Электронный ресурс]: Режим доступа: <https://www.business.ru/article/963-vozmeshchenie-nds-v-2018-godu>
8. Ефремова Т.А. Развитие налогового администрирования в России: теория, методология, практика. дис. канд. док. наук : 08.00.10 / Ефремова Татьяна Александровна. – Саранск, 2017. – 357.
9. Влазнев, И.А.К вопросу правовой природы НДС: анализ современного состояния, проблемные аспекты и пути их решения / И.А.

Влазнев., Гречкин А.А. // Электронное научное списание «Парадигма» ФГБОУ ВО «Оренбургский государственный университет», 2019.

10. Кушу, С.О. Конкурентоспособность фискальной налоговой системы России при внедрении налоговых дифференциаций / С.О. Кушу // Вестник Академии знаний – 2019. – №30 (1)

11. Об утверждении перечней кодов видов продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 31.12.2004 N 908 (ред. от 06.02.2020) // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

12. О перечне видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации налогом на добавленную стоимость по ставке 10 процентов [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 23.01.2003 N 41 (ред. от 23.12.2016) // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

13. По вопросу о перечне документов, необходимых для подтверждения правомерности применения ставки НДС в размере 10% [Электронный ресурс]: Письмо УФНС России по г. Москве от 07.05.2009 N 16-15/045457 // Правовая система «Референт». – Режим доступа: <https://www.referent.ru>

14. О порядке налогообложения НДС при реализации книжной продукции, издаваемой другими издательствами [Электронный ресурс]: Письмо УФНС России по г. Москве от от 30.01.2009 N 19-11/007398 // Правовая система «Референт». – Режим доступа: <https://www.referent.ru>

15. Об утверждении перечней кодов медицинских товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов [Электронный ресурс]: Постановлением Правительства РФ от 15.09.2008 N 688 (ред. от 06.02.2020) // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>



16. По вопросу о применении ставки НДС 10% при реализации изделий медицинского назначения, полученных от иностранных поставщиков [Электронный ресурс]: Письмо УФНС России по г. Москве от 23.01.2009 N 19-11/004817 // Правовая система «Референт». – Режим доступа: <https://www.referent.ru>

17. По вопросу применения организацией, осуществляющей реализацию медицинских товаров, ставку НДС в размере 10% [Электронный ресурс]: Письмо УФНС России по г. Москве от 11.12.2008 N 19-11/115225 // Правовая система «Референт». – Режим доступа: <https://www.referent.ru>

18. О новом порядке уплаты НДС в бюджет [Электронный ресурс]: Информационное сообщение ФНС России от 17.10.2008 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

19. О порядке уплаты налога на добавленную стоимость с 1 января 2009 года [Электронный ресурс]: Письмо УФНС России по г. Москве от 26.12.2008 N 19-12/121393 Письмо УФНС России по г. Москве от 11.12.2008 N 19-11/115225 // Правовая система «Референт». – Режим доступа: <https://www.referent.ru>

20. Лытяков А.В. Налог на добавленную стоимость и его совершенствование в условиях налогового администрирования в Российской Федерации. дис. канд. экон. наук: 08.00.10 / Лытяков Антон Владимирович. – Ульяновск, 2014. – 157.

21. Ногина, О.А. Налоговый контроль: вопросы теории: учебное пособие / О.А. Ногина. – СПб., 2002. – 159 с.

22. Налоги и налоговое право: учебное пособие / В.Р. Берник, А.В. Брызгалин, А.Н. Головкин, А.Е. Гринемаер, и др.; под ред. Брызгалин А.В. – М: Аналитика-Пресс, 1997. - 600 с.

23. Бондаренко Е. А. Борьба с использованием «серых» схем при возмещении НДС // Новая наука: проблемы и перспективы. – 2016. №121-1. – С. 63–65.

24. Шпинчевский В. В. Оптимизация налоговой нагрузки на экономику России для увеличения налоговых доходов бюджетной системы // Горизонты экономики. – 2016. – №1 (27). – С. 90-93.
25. Агамирзоева, Н.М Проблемы налогового администрирования НДС и пути их решения / Н.М. Агамирзоева. – Пенза: Наука и Просвещение, 2018. – С 73-75.
26. Чекулаква, Е.Н. Управление налоговыми рисками в системе налогового администрирования / Е.Н. Чекулаква – М.: Экономические науки, 2012.
27. Худяков, А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: учебник / А.И. Худяков. – Алматы, 2003. – С. 487,488.
28. Кучеров, И.И. Налоговое право России: учебник / И.И. Кучеров. – М., 2001. – С. 186,187.
29. Аронов, А.В. Налоговая политика и налоговое администрирование: учебное пособие / А.В. Аронов, В.А. Кашин. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 544 с
30. Завьялова, Е.Н. Налоговый менеджмент: учеб. пособие для студентов специальности 5В050900 –Финансы / Е.Н. Завьялова. – Костанай, 2018. – 104 с.
31. Соловьева Н.Е., Черкашина Е.А., Панченко А.Е. Анализ опыта организации налогового администрирования в США и Германии // Экономика и современный менеджмент. – Новосибирск: СибАК, 2014. – № 7(39). – С 89-92.
32. Линовицкий, Ю.А. Практика налогового контроля в зарубежных странах / Ю.А. Линовицкий // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 11. – С. 40–44.
33. Мусаханова, Н.А Современные методы налогового администрирования: зарубежный и казахстанский опыт / Н.А. Мусаханова // Вестник университеты. – Алматы, 2018. – С 80-84.
34. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконными финансовыми операциями [Электронный ресурс]: Федеральным законом РФ от 28.06.2013 г. №

134 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

35. Смирнова, Е.Е. Вопросы эффективности налогового контроля в условиях глобальных изменений / Сборник статей Международной научно-практической конференции / Под общ. ред. Г.Ю. Гуляева. – МЦНС «Наука и просвещение». – 2016. – С. 47-56.

36. Оптимизация системы налогового администрирования и контроля с использованием автоматического программного комплекса "АСК-НДС 3", Булдыгин П.А., Кириллова А.С., Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации (Тульский филиал). – Тула, 2019. – С 30-33.

37. Министерство финансов РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru)

38. Назаров, М.А. Проблемы оценки эффективности налогового администрирования / М.А. Назаров, С.А. Чеховских // Наука XXI века: актуальные направления развития. – Самара, 2016. – № 1-1. – С. 401-405

39. О профилактике нарушений налогового законодательства [Электронный ресурс]: Письмо ФНС России от 10.07.2018 N ЕД-4-15/13247@ (ред. от 21.09.2018) // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

40. О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц [Электронный ресурс] : Письмо ФНС РФ от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

41. Об ускоренном возмещении НДС добросовестным налогоплательщикам [Электронный ресурс]: Письмо ФНС России от 13 июля

2017 года № ММВ-20-15/112 ФНС // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

42. Щербакова, И.Г. Проблемы налогового администрирования НДС и пути их решения / И.Г. Щербакова // Вестник удмуртского университета. – 2017. – Т. 27 – вып. 3. – С. 66 - 72.

43. Постановление АС ПО от 05.03.2015 по делу № А72- 4279/2014 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

44. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25.07.2014 по делу № А03-7576/2013 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

45. Определение ВС РФ от 05.06.2017 № 302-КГ17-2263 по делу № А19-273/2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

46. О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных налогоплательщика, направленном на неуплату налогов(сборов) [Электронный ресурс]: Письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

47. Шипилова, А.В. Перспективы развития налога на добавленную стоимость в России / Шипилова А.В. – 2012.

48. Определение ВС РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

49. Об утверждении отдельных товаров, подлежащих маркировке средствами идентификации (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс]: Распоряжение Правительства РФ от 28 апреля 2018 г. № 792-р (ред. от 30.03.2020) // Правовая система «Референт». – Режим доступа: <https://www.referent.ru>

50. Коровяковский Д. Г. Правовые вопросы информационного взаимодействия налоговых органов с таможенными и финансовыми органами субъектов российской федерации, МВД России и с банками / Д. Г. Коровяковский // Бухгалтер и закон. – 2009. – № 5

51. Божко, В.П. Предметно-ориентированные экономические информационные системы / В. П. Божко, А. В. Хорошилова. – М.: 2008.

## ПРИЛОЖЕНИЕ А

Структура поступлений НДС по основным видам экономической деятельности  
в федеральный бюджет РФ в 2016-2018 гг., %

Таблица А – Поступления НДС в федеральный бюджет

Наименование показателя	Годы		
	2016 г.	2017 г.	2018 г.
Всего поступило НДС	100	100	100
в т. ч. по видам деятельности:			
Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство, рыбоводство	-0,51	-0,41	-0,47
Добыча полезных ископаемых	5,30	6,62	13,74
Обрабатывающие производства	20,61	20,80	17,71
Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	9,44	8,62	8,33
Строительство	12,49	10,92	10,56
Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов	14,64	14,76	13,52
Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания	1,32	1,33	1,33
Деятельность финансовая и страховая	3,64	2,72	2,20
Деятельность по операциям с недвижимым имуществом	18,78	4,11	4,21
Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное обеспечение	0,57	0,67	0,48
Образование	0,28	0,23	0,22

Окончание приложения А

Наименование показателя	Годы		
	2016	2017	2018
Деятельность в области здравоохранения и социальных услуг	0,34	0,25	0,24
Деятельность в области культуры, спорта, организации досуга и развлечений	1,42	0,43	0,43

## ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Отраслевая структура поступления НДС в федеральный бюджет РФ по  
Красноярскому краю в 2016-2018 гг., %

Таблица Б – Поступление НДС в разрезе видов экономической деятельности

Наименование показателя	Годы		
	2016 г.	2017 г.	2018 г.
Всего поступило НДС	100	100	100
в т. ч. по видам деятельности:			
Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство, рыбоводство	-0,09	-0,10	0,01
Добыча полезных ископаемых	60,74	43,84	56,67
Обрабатывающие производства	-25,71	-17,00	-18,41
Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	45,94	39,30	37,87
Строительство	12,24	10,42	7,72
Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов	8,02	6,85	6,78
Деятельность финансовая и страховая	0,40	0,18	-0,02
Деятельность по операциям с недвижимым имуществом	-9,95	2,45	2,23
Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное обеспечение	0,44	0,20	0,17
Образование	0,19	0,14	0,11
Деятельность в области здравоохранения и социальных услуг	0,17	0,11	0,08
Деятельность в области культуры, спорта, организации досуга и развлечений	0,22	0,13	-0,44



## ПРИЛОЖЕНИЕ В

### Структура начисления налога на добавленную стоимость по Сибирскому федеральному округу

Таблица В – Формирование НДС к уплате в бюджет по СФО

Субъект Федерации	2016 г.		2017 г.		2018 г.	
	НДС к уплате	НДС к вычету	НДС к уплате	НДС к вычету	НДС к уплате	НДС к вычету
Республика Алтай	31 106 388	29509370	27881961	26228002	25841707	23770167
Республика Тыва	4 279 835	4 142 524	6 319 591	5 678 704	5 687 925	5 384 812
Республика Хакасия	27 823 486	25649839	30 026 395	27 683 168	31015753	28 762 255
Алтайский край	198385527	183822912	207393050	190299543	196416853	179964586
Красноярский край	520958243	462450556	563297756	485576571	617645322	516526931
Иркутская область	381133223	336417026	410401658	353037243	420461241	341081875
Кемеровская область	354530833	351908163	411926055	396924467	489250776	482843535
Новосибирская область	530342476	490074724	522958633	483480401	485898812	444722877
Омская область	198261731	168278966	201761873	167360319	196350802	167772716
Томская область	166799557	147809143	158467042	137471389	157591737	134164034

## ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Документ первичного учета «Карточка налогоплательщика»

### КАРТОЧКА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

№ \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
дата формирования карточки

\_\_\_\_\_  
полное наименование налогоплательщика

№	Вид информации	Содержание информации
1. Регистрационные данные юридического лица		
1.1	Полное наименование	
1.2	ИНН/КПП	
1.3	Юридический адрес	
1.4	Расчетный счет	
1.5	Вид деятельности	
1.6	Уставный капитал	
2. Имущественное состояние налогоплательщика		
2.1	Владение недвижимостью	
2.2	Владение земельными участками	
2.3	Наличие арендованных объектов недвижимости и предоставление их в аренду	
2.4	Величина основных производственных фондов предприятий	
2.5	Владение транспортными средствами	
2.6	Владение собственностью за рубежом	
3. Финансово-хозяйственная деятельность юридического лица		
3.1	Ведение внешнеэкономической деятельности	
3.2	сведения об акционировании (приватизации) и ведении операций с ценными бумагами	
4. Расчетно-платежная деятельность юридического лица		
4.1	Счета налогоплательщиков в банках и иных кредитных учреждениях	
4.2	Ведение безналичных расчетов	
4.3	Нарушения налично-денежного обращения	
5. Результаты контрольной деятельности налоговых органов		
5.1	Выявленные нарушения	

Окончание приложения Г

5.2	Схемы совершения налоговых преступлений	
5.3	Схемы уклонения от уплаты таможенных платежей	
5.4	Величина доначисленных и взысканных сумм	
5.5	Исполнение постановлений по результатам налоговых проверок	
6. Поступление налогов в бюджет		
6.1	Поступление налоговых платежей в бюджетную систему	
6.2	Возвраты излишне перечисленных и излишне взысканных налогов	
6.3	Зачеты переплат налогоплательщика по одним налогам в погашение его недоимок по другим	
6.4	Возврат платежей по НДС	

Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение  
высшего образования  
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ».  
Институт экономики, управления и природопользования  
Кафедра финансов

УТВЕРЖДАЮ  
Заведующий кафедрой

 И.С. Ферова

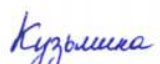
«24» июня 2020 г.

**БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА**

направление 38.03.01 «Экономика»  
профиль 38.03.01.03.07 «Финансы и кредит: государственные и  
муниципальные финансы»

Совершенствование администрирования  
налога на добавленную стоимость в Российской Федерации

Научный  
руководитель


  
подпись, дата

канд. экон. наук, доцент

должность, ученая степень

И. Г. Кузьмина

Консультант


  
подпись, дата

старший преподаватель

должность, ученая степень

С.А. Козлова

Выпускник

  
подпись, дата

М.В. Сулейманова

Красноярск 2020