

Министерство науки и высшего образования РФ
Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, государственного управления и финансов кафедра финансов и управления рисками

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

И.С. Ферова
подпись
« _____ » _____ 2022 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

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

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ НДС В РФ

Научный руководитель _____ старший преподаватель С. А. Козлова
руководитель _____
подпись, дата _____
должность, ученая степень

Выпускник _____ Т. А. Григорян
подпись, дата

Нормоконтролер _____ Е. В. Шкарпетина
подпись, дата

Красноярск2022

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1 Теоретические основы налога на добавленную стоимость	5
1.1 История возникновения и развития косвенного налогообложения в РФ и за рубежом.....	5
1.2 Характеристика НДС в РФ: нормативное регулирование и обязательные элементы	15
1.3 Особенности организации контрольной работы за исчислением и уплатой НДС	23
2 Анализ налогового контроля за исчислением и уплатой НДС в РФ	30
2.1 Роль НДС в формировании доходов бюджета.....	30
2.2 Анализ результатов проведения налоговых проверок по НДС за 2017-2020гг.....	35
2.3 Проблемы налогового контроля за полнотой и своевременностью уплаты НДС	45
3 Пути повышения эффективности налогового контроля за уплатой НДС	52
3.1 Совершенствование контрольно-аналитической работы налоговых органов по НДС.....	52
3.2 Оценка эффективности порядка налогового контроля по НДС	57
Заключение	66
Список использованных источников	70
Приложение А Оценки налогового разрыва	76

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность изучения налогового контроля НДС заключается в его ключевой роли, важнейшей функцией государства и его институциональных структур является контроль, а в общей системе государственного контроля ведущую роль играет налоговый контроль. Налоговый контроль составляет центральное звено в системе налогового администрирования, поскольку направлен на решение как фискальных, так и регулирующих задач, выступает в качестве ее наиболее активной, мобильной и результативной подсистемы. При рассмотрении налогового контроля по НДС стоит отметить, что НДС — это косвенный налог, который платится при реализации товаров, услуг и имущественных прав. Налогоплательщиками НДС являются российские организации и индивидуальные предприниматели, а также импортёры и экспортёры. Начисление и уплата регламентируется Налоговым Кодексом РФ. Обязательными элементами НДС являются: объект, налоговый период, налоговая база, ставка и порядок исчисления, и сроки платежа.

Сохранение важной роли налогового контроля в системе государственного контроля, его совершенствование и в будущем будет являться одним из приоритетных целей государства.

Целью данной работы является разработка предложений по совершенствованию налогового контроля по НДС, а также разработка рекомендаций, которые позволяют повысить эффективность налогового контроля за уплатой НДС.

В соответствии с целью поставлены следующие задачи:

- раскрыть сущность НДС, его элементы, этапы развития и функции;
- изучить зарубежный опыт развития косвенного налогообложения;
- провести анализ налогового контроля за исчислением и уплатой НДС
- искать пути повышения эффективности налогового контроля за уплатой НДС и разработать рекомендации по их решению;

Объектом данного исследования является НДС, а предметом системы функционирования и совершенствование налогового контроля НДС.

При решении задач использовались методы: общенаучные (аналитические и синтетические), специфические (экономико-статистические с приемами сводки, группировки). Правовой и информационной базой в изучении данной темы являлись такие нормативные акты, как Налоговый кодекс РФ, методические рекомендации ФНС России; электронные справочники и сайты государственных органов (служб) - официальный сайт Федеральной налоговой службы, Федеральной службы государственной статистики, Единый портал бюджетной системы Российской Федерации «Электронный Бюджет», ЕМИСС, а также налоговая и статистическая отчетность.

Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников. Первая глава посвящена теоретическим основам налога на добавленную стоимость, функциям, этапам развития косвенного налогообложения как в РФ, так и за рубежом. Во второй главе проведен анализ налогового контроля за исчислением и уплатой НДС в РФ, с помощью которых можно проблемы налогового контроля НДС. В третьей главе данной работы будут разрабатываться рекомендации по совершенствованию и оценке эффективности порядка налогового контроля по НДС.

1 Теоретические основы налога на добавленную стоимость

1.1 История возникновения и развития косвенного налогообложения в РФ и за рубежом

В первую очередь необходимо отметить, что становление и развитие отечественного налогообложения осуществлялось под значительным влиянием реформ Петра I, когда произошло упорядочение налоговой системы, которая, однако, при этом являлась слишком сложной и содержала такие налоги, налог на бороды, топоры и пр. К тому же, отметим, что во времена Петра существовали налоги на дубовые гробы.

Значительное упрощение системы налогообложения произошло во время Екатерины II. Позднее же отечественная система налогообложения характеризовалась главным образом взиманием косвенных налогов, доля которых составляла практически половину государственной казны. В особенности, косвенное налогообложение в первую очередь применялось по отношению к спиртным напиткам, что особо исторически характерно для отечественных объектов косвенного налогообложения в нашей стране.

Также отметим, что в XIX веке была осуществлена разработка программы финансовых преобразований Сперанского, концепция которого, касающаяся непосредственно организации государственного бюджета, имеет высокую степень актуализации и на сегодняшний день. Налогообложению подлежали такие объекты, как дрожжи, сахар, спички, табак, соль.

Также важно отметить, что налог на добавленную стоимость представляет собой в отечественной истории налогового права принципиально новый вид косвенных налогов. Однако, при этом его применение осуществляется на данный момент во многих государствах, в большинстве из которых широко развиты многочисленные промышленные и производственные

отрасли. Отметим, что Соединенные Штаты в данном случае представляет собой исключение из правил, где применение НДС в настоящее время не осуществляется, поскольку американская система налогообложения главным образом направлена на взимание прямых налогов, а косвенное налогообложение в свою очередь занимает гораздо меньшую долю по сравнению с прямым.

Если же говорить непосредственно о косвенном налогообложении в Соединенных Штатах, то оно составляет несущественную долю по сравнению с прямым налогообложением и представлено главным образом налогом с продаж и всевозможными акцизами, введение которых осуществляется на определённую продукцию (алкогольная, табачная продукция и т.д.). Таким образом, отметим, что на сегодняшний день применение НДС в американской системе налогообложения не осуществляется.

Введение и применение НДС во многих странах исторически обусловлено изобретением М. Лоре, который предложил соответствующую схему налогообложения в 1954 г. с обоснованием метода действия НДС и его основными преимуществами перед другими налогами. Соответственно, принятие решение о применении данного вида налогообложения во многих странах произошло в 1960-х годах предыдущего столетия в результате создания Европейского общего рынка, страны-члены которого стали непосредственно применять НДС, который впоследствии был провозглашен (согласно директиве Совета ЕЭС) в качестве основного европейского косвенного налога, введение которого являлось обязательным для всех стран-участниц ЕЭС вплоть до конца 1982 г.

Тенденцией для всех стран, вводивших НДС, явилось быстрое превращение этого налога, а в один из главных в налоговой системе. Во Франции на долю НДС приходится 45% всех налоговых поступлений в бюджет, в Великобритании и Германии — 50%.

В первую очередь отметим, что появление косвенного налогообложения, главным образом, обусловлено возникновением пошлинного¹.

То есть в сущности, прежде всего, произошло возникновение прямых налогов, а уже впоследствии появились косвенные, которые, однако, в дальнейшем стали выступать в качестве основных источников бюджетных поступлений.

Налоговые системы стали развиваться вполне планомерно еще с 18 в. Значимость косвенного налогообложения в налоговой системе подчеркивается различными представителями современных научных кругов, однако, при этом некоторые ученые относительно данного вопроса расходятся во мнении.

Так, например, С.Г. Пепеляев подчеркивает, что налоги классифицируются в соответствии с многочисленными политическими и экономическими аспектами. Также при этом следует учитывать отдельные юридические аспекты. То есть в сущности, автор отмечает, что данный процесс является достаточно длительным и многоаспектным².

На наш взгляд, такая точка зрения наиболее объективна. Однако, при этом отметим, что в целом классификация является в некоторой степени условной, а, следовательно, обладает вполне определенными недостатками. Так, например, некоторые политические аспекты могут существенно расходиться с экономическими, что, однако, не отменяет высокой значимости данной классификации для систематизации налогов в процессе формирования законодательства по налогам.

Так, например, при этом существенно повышается результативность и эффективность правоприменительной практики, что в свою очередь значительно минимизирует количество возникновения всевозможных ошибок использования аналогии в налоговом праве. Кроме того, благодаря

¹ Большова Л.А. Социально-экономическая сущность косвенных налогов // Сборник материалов Международной заочной научно-практической конференции (21 марта 2018 г.) - с. 119-123

² Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения: Учебное пособие / Под общ. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2015. – 126 с

систематизации происходит оптимизация распределения налоговой нагрузки по плательщикам налогов. Также во избежание двойного налогообложения требуется проведение систематизации налогов.

Отметим, что налоги делятся на прямые и косвенные, а такое деление впервые было произведено в 16 в.³Д. Локком⁴. В процессе тщательного изучения вопросов косвенного налогообложения Ф. Кене неоднократно отмечал, что прямые налоги на чистый продукт не приводят к нарушению равновесия в экономической системе. Автор акцентировал особое внимание на том, что высокая значимость такого налогообложения главным образом обусловлена попытками противодействия землевладельцев прямому налогообложению, компенсация потерь от которого в свою очередь происходит непосредственно за счет косвенного, который в данном случае выступает основным источником⁵. Многие представители научных кругов со временем сумели произвести объективное обоснование основной причины генезиса косвенных налогов, обусловленную главным образом значительными потребностями государства в финансах.

С позицией физиократов не согласился А. Тюrgo, который был сторонником идеи деструктивности косвенных налогов и считал, что влияние такого налогообложения на эффективность коммерческой деятельности является достаточно ограниченным. Кроме того, автор неоднократно подчеркивал, что социальная дестабилизация в обществе в большей степени обусловлена влиянием косвенного налогообложения, которое в данном случае выступает в качестве непосредственного источника социальной нестабильности, поскольку это приводит в конечном итоге к значительному противостоянию между государством и населением.

Кроме того, некоторые исследователи, которые поддерживают идею противоречивости косвенных налогов, подчеркивают, что введение косвенных

³ Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения: Учебное пособие / Под общ. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2015. – 126 с

⁴ Пушкарёва В.М. история финансовой мысли и политики налогов // Финансы и статистика. – 2001. – с. 253

⁵Налоги и косвенное налогообложение: учебное пособие Голик Е.Н. – Ростов-на Дону: ООО «МиниТайп», 2011. – 376 с.

налогов имеет крайне негативные последствия во многих отношениях и не только в социальной среде. Также ученые акцентировали внимание на том, что последствия введения прямых налогов являются более предсказуемыми по сравнению с косвенными, поскольку плательщик налогов обладает вполне достаточной информацией о размере налоговых платежей, то есть той части своего дохода, которая непосредственно подлежит уплате.

Само понятие «косвенное налогообложение» было рассмотрено в трудах различных представителей научных кругов. Так, А. Смит подчеркивает отношение косвенных налогов к налогам на расходы, которые, по мнению автора, являются в некоторой степени сдерживающим фактором для развития различных предпринимательских структур и экономических агентов, активность которых при этом, соответственно, будет существенно снижена.

Генезис косвенного налогообложения, как подчеркивал исследователь, обусловлен главным образом всевозможными финансовыми сложностями государства, возникновение которых происходит в процессе прямого налогообложения, ненадлежащее развитие механизмов которого в свою очередь привела к развитию косвенного. Таким образом, автор подчеркивал многочисленные негативные последствия введения и использования косвенных налогов. Среди таких последствий, в частности, по мнению исследователя, важно отметить достаточно низкий уровень платежеспособности граждан, что в свою очередь обуславливает низкий уровень производства в государстве и его значительное сокращение. Также применение данного налогообложения приводит к многочисленным злоупотреблениям, особенно при осуществлении импортных и экспортных операций, практика совершения которых, как подчеркивал автор, также свидетельствует о негативных моментах и соответствующих последствиях косвенного налогообложения. В частности, в данном случае речь непосредственно идет о таких последствиях, как развитие контрабанды и сокращение доходов по таможенным платежам, что было обусловлено в свою очередь достаточно значительными защитными

пошлинами, установление которых производилось для минимизации потребления импортных товаров.

В процессе осуществления экспортных операций при вывозе российской продукции осуществляется применение определенных стимулирующих мер, которые связаны с возмещением, что, однако, является причиной различных злоупотреблений. Как правило, в данном случае речь непосредственно идет об использовании всевозможных мошеннических схем.

Основополагающие принципы налогообложения должны четко соответствовать сущности косвенных налогов. Такое соотношение производил один из представителей отечественных научных кругов - Н.И. Тургенев, который непосредственно отмечал всевозможные отрицательные применения косвенных налогов, которые в первую очередь являются основной причиной дестабилизации социальной обстановки в государстве и высокой социальной напряженности, что в дальнейшем в свою очередь непосредственно обусловило регрессивность данного вида налогообложения⁶ и вызвало необходимость существенного снижения косвенных налогов с последующим плавным переходом к прямому налогообложению, который в свою очередь является самым прогрессивным.

Поэтому многие представители научных кругов подчеркивали в своих работах, что определение уровня косвенного налогообложения следует осуществлять исходя из платежеспособности самого плательщика⁷.

Несмотря на многие негативные последствия, данный вид налогообложения является достаточно востребованным, что по мнению некоторых исследователей, обусловлено главным образом соответствием двух видов налогообложения критерию нейтральности.

При этом, на наш взгляд, такое соотношение двух видов налогообложения должно характеризоваться как величиной налоговой

⁶ Налоги и косвенное налогообложение: учебное пособие Голик Е.Н. – Ростов-на Дону: ООО «МиниТайп», 2011. – 376 с.

⁷ Майбуров, И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. — Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. — 591 с.

нагрузки, так и непосредственно текущей демографической обстановкой в государстве. Важно также учитывать возрастную структуру плательщиков, уплата налогов на доходы, которыми производится главным образом в промежутках экономически активной жизни, а уплата налогов на потребления производится при этом в другом периода, когда осуществляются затраты накопленных доходов.

Как уже неоднократно упоминалось в настоящем исследовании, косвенные налоги имеют как свои неизменные преимущества, так и существенные недостатки, которые в свою очередь осуществляют раскрытие социально-экономического содержания налогов на потребление.

В первую очередь выделим некоторые преимущества и достоинства данного вида налогообложения, которые, во-первых, заключаются в его нейтральности, не выступающей в качестве ограничения для последующих сбережений; во-вторых, отметим также достаточно существенную фискальную составляющую.

Поэтому определение фискальной эффективности рассматриваемого в настоящем исследовании вида налогообложения производится исходя из устойчивого спроса на продукцию и услуги. При этом эффективность и результативность налогового контроля в первую очередь зависит от налогообложения доходов в момент осуществления затрат на потребление, поскольку при этом производится налогообложение доходов, администрирование которых в полной мере не представляется возможным из-за специфики их получения.

Также перечислим некоторые недостатки рассматриваемого в настоящем исследовании налогообложения, о которых ранее уже неоднократно упоминалось в исследовании. В первую очередь, огромным минусом является повышение стоимости конечной продукции. Во-вторых, поскольку оценка платежеспособности конечного потребителя производится в соответствии с потреблением, то ее учет в полной мере не представляется возможным из-за вышеуказанного способа оценки. Кроме того, одним из недостатков также

непосредственно выступает отрицательное влияние на объемы потребления. Еще одним существенным недостатком, на наш взгляд, является общее сокращение объемов производства из-за применения в государстве косвенных налогов, что в свою очередь негативно отразится на занятости населения и может привести к безработице. Также значительным негативным фактором применения в государстве рассматриваемого в настоящем исследовании налогообложения непосредственно выступает дестабилизация социальной обстановки с последующей перспективой образования высокой социальной напряженности. Об этом недостатке, в частности, неоднократно упоминали в своих работах некоторые представители современных научных кругов.

Важно отметить, что косвенные налоги делятся на акцизы, фискальную монополию и таможенные пошлины⁸.

В западных странах главным образом в рамках косвенного налогообложения производится применение акцизов на продукцию и услуги, выпуск которых при этом осуществляется малым бизнесом и предпринимателями. При этом установление акцизов в основном производится не только на внутреннюю продукцию, но и на импортируемую из других государств. В частности, на это оказывает существенное влияние налоговая политика данного государства.

Самой современной формой налогов на потребление непосредственно выступает НДС (это универсальный налог). Данный вид налога является достаточно приемлемым и выгодным для государства, поскольку обложению, как правило, при этом подлежит достаточно широкий ассортимент продукции. Поэтому применение такого налога является полностью оправданным и целесообразным.

Важно отметить, что российский НДС выступает универсальным налогом на потребление, бремя которого должно перелагаться на конечного потребителя в связи с применением со стороны налогоплательщиков механизма

⁸ Пинская М.Р. основы теории налогов и налогообложения / Под научн. ред. д.э.н. проф. В.С. барда: Монография. – М.: Издательство «Палеотип», 2004. – 216 с

налоговых вычетов, который преследует цель их освобождения от бремени предъявленного НДС, но при условии его несения в целях совершения дальнейшей облагаемой операции⁹.

Также во многих странах (включая также непосредственно и нашу страну) осуществляется применение специфических акцизов, однако, при этом, как и в случае с рассматриваемым в настоящем исследовании налогообложением, может возникнуть двойное налогообложение продукции, что обуславливает необходимость определения целесообразности применения данных акцизов на практике, которые при этом в свою очередь обладают как определенными преимуществами, так и значительными недостатками.

В частности, первые во многом обусловлены высокими бюджетными поступлениями за счет уплаты налогов (при сниженной налоговой нагрузке в государстве, которая допускается к увеличению лишь для определенных групп и категорий граждан, которые выступают в качестве ключевых потребителей подакцизных товаров). Также одним из явных преимуществ непосредственно выступает нивелирование отрицательного воздействия от потребления социально опасной и достаточно вредной для здоровья продукции (например, алкогольной, или табачных изделий).

Поэтому, на наш взгляд, рассмотрение специфических акцизов, исходя из вышесказанного, следует осуществлять как основной инструмент компенсации негативных внешних влияний от потребления некоторой подакцизной продукции.

Некоторые представители современных научных кругов отмечают, что акцизы не могут осуществлять обеспечение налоговой справедливости по вертикали, поскольку в данном случае потребление подакцизной продукции происходит гражданами с высоким уровнем благосостояния и соответствующим уровнем доходов, в связи с чем в свою очередь происходит увеличение адресности налоговой нагрузки.

⁹ Краткая информация об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации и государственных внебюджетных фондов (млрд. руб.) // Министерство финансов РФ (Дата обращения: 28.04.2022)

Несколько слов следует также сказать о таможенных пошлинами, которые также выступают в качестве особого вида налогов на потребление и механизма таможенного регулирования осуществляемых внешнеэкономических операций.

Применение мер такого регулирования, соответственно, имеет определенные цели и задачи, среди которых в частности, важно отметить следующие¹⁰. В первую очередь основной задачей является обеспечение высокого уровня конкурентоспособности и соответствующих значительных преимуществ отечественным производителям перед зарубежными конкурентами (то есть в данном случае речь непосредственно идет о протекционистской функции). А, во-вторых, отметим обеспечение бюджетных поступлений (то есть в данном случае речь непосредственно идет о фискальной функции).

То есть сейчас говорится об одной из разновидностей косвенных налогов, взимание которой производится с продукции, перемещаемой через таможенную границу. Таким образом, таможенные пошлины обладают огромной экономической значимостью, поскольку при этом речь непосредственно идет об установлении стоимостного барьера, благодаря которому в конечном итоге в свою очередь повышается стоимость зарубежных товаров. Тем самым, с помощью применения таможенных пошлин, государство осуществляет значительную поддержку отечественных производителей продукции, а также их эффективное развитие в современных рыночных условиях (в той или иной отрасли экономики, где особое внимание следует уделить непосредственно новым отраслям, поскольку в процессе их развития в первую очередь необходимы существенные производственные затраты; отметим, что на данном этапе проявляется достаточно высокая экономическая эффективность пошлин).

Таким образом, появление налогов связывают с появлением первых государств. Для финансирования деятельности государства и были введены

¹⁰ Цымбаленко, С. В. Таможенно-тарифное регулирование внешнеэкономической деятельности: учебное пособие / С.В. Цымбаленко. — Ставрополь:СевероКавказский федеральный университет, 2014. — 169 с.

налоги. Развитие косвенного налогообложения проходило на протяжении многих веков, вводились новые налоги, совершенствовались системы налогообложения. Безусловно, этот процесс будет продолжаться.

1.2 Характеристика НДС в РФ: нормативное регулирование и обязательные элементы

Модель российского НДС является аналогом европейской модели НДС, первоначально разработанной во Франции. В частности, к плательщикам этого налога относятся организации и индивидуальные предприниматели (п. 1 ст. 143 Налогового кодекса РФ)¹¹.

Облагаемыми признаются операции, совершаемые налогоплательщиками в цепочке сделок по производству и доведению товаров (работ, услуг, имущественных прав) до конечного приобретателя (п. 1 ст. 146 НК РФ). Кроме того, налогоплательщики обладают правом на налоговый вычет, который является неотъемлемым элементом европейской модели НДС. Право на налоговый вычет предполагает возможность налогоплательщика уменьшить сумму налога, полученного от покупателя при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), на сумму предъявленного ему ранее НДС («входящий» НДС, п. 2 ст. 171 НК РФ).

Налогоплательщик также обладает правом на возмещение разницы между НДС, исчисленным к уплате, над «входящим» НДС в случае, когда такая разница имеет положительное значение.

Рассмотрим НДС подробнее. Итак, НДС — это косвенный налог. Исчисление производится продавцом при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) покупателю.

Плательщиками НДС признаются:

- организации (в том числе некоммерческие)
- предприниматели.

¹¹ Налоговый Кодекс Российской Федерации (последняя редакция) // Консультант Плюс

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 при ввозе товаров на территорию РФ.

Организации и предприниматели, у которых за 3 предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) не превысила в совокупности 2 миллиона рублей могут подать уведомление и получить освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС на год (ст.).

Не признаются налогоплательщиками НДС организации и индивидуальные предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы:

- применяющие упрощенную систему налогообложения (УСН);
- применяющие патентную систему налогообложения;
- освобожденные от исполнения обязанностей плательщика НДС в соответствии сост. 145 НК РФ;
- участники проекта «Сколково» (ст. 145.1 НК РФ)¹².

Однако, перечисленные лица обязаны уплатить НДС, если выставят покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС.

Объектом налогообложения являются:

- операции по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ, в том числе их
 - безвозмездная передача;
 - ввоз товаров на территорию РФ (импорт);
 - выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

¹²Налоговый Кодекс Российской Федерации (последняя редакция) // Консультант Плюс

- передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы по которым не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

В общем случае налог исчисляется исходя из стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Для того, чтобы рассчитать НДС, необходимо рассчитать сумму НДС исчисленную при реализации, сумму вычетов по НДС, и, при необходимости - сумму НДС которую нужно восстановить к уплате.

Восстановлению подлежат ранее принятые к вычету суммы НДС, по операциям, указанным вп.3 в ст. 170 НК РФ¹³.

Формула расчета НДС:

$$\text{НДС начисленный при реализации} = \text{налоговая ставка} * \text{ставка НДС} \quad (1)$$

$$\text{НДС к уплате} = \text{НДС перечисленный при реализации} - \text{«входной» НДС, принимаемый к вычету} + \text{восстановленный НДС} \quad (2)$$

По общему правилу налоговая база определяется на наиболее раннюю из двух дат:

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

В настоящее время действуют 3 ставки налога на добавленную стоимость(ст. 164. НК РФ)¹⁴ (рис.1).

¹³Налоговый Кодекс Российской Федерации (последняя редакция) // Консультант Плюс
¹⁴Налоговый Кодекс Российской Федерации (последняя редакция) // Консультант Плюс

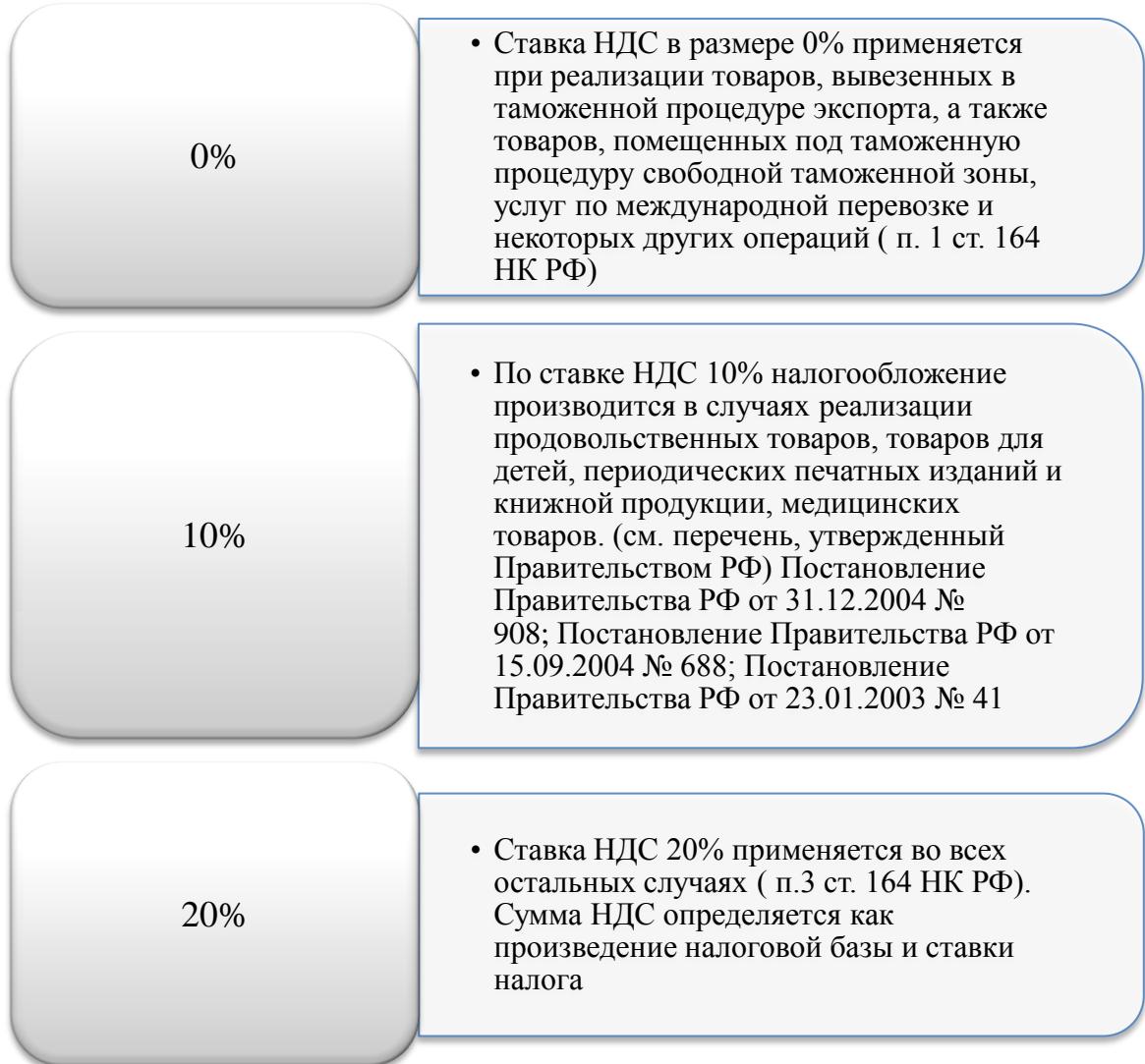


Рисунок 1 — Ставки налога на добавленную стоимость

При получении предоплаты (авансов) (п.4 ст.164 НК РФ) и в случаях, когда налоговая база определяется в особом порядке (п.п. 3, 4, 5.1 ст. 154,п.п. 2-4 ст. 155 НК РФ), также применяются расчетные ставки 10/110 и 20/120.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) (ст.)¹⁵.

Вычетам подлежат суммы НДС, которые:

- предъявлены поставщиками (подрядчиками, исполнителями) при приобретении товаров (работ, услуг);

¹⁵Налоговый Кодекс Российской Федерации (последняя редакция) // Консультант Плюс

- уплачены при ввозе товаров на территорию Российской Федерации в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории;
- уплачены при ввозе на территорию Российской Федерации товаров, с территории государств - членов Таможенного союза (п. 2 ст. 171 НК РФ);
- предъявлены налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), местом реализации которых территория Российской Федерации не признается, за исключением операций, освобождаемых от налогообложения НДС в соответствии статьей 149 НК РФ;
- предъявлены налогоплательщику при приобретении рекламных и маркетинговых услуг в целях передачи прав, указанных в подпункте 26 пункта 2 статьи 149 НК РФ, местом реализации которых территория Российской Федерации не признается (с 01.01.2021).

Принять к вычету "входной" НДС можно только после того, когда товары (работы, услуги) приняты к учету и имеются соответствующие первичные документы и счет-фактура.

Для применения вычетов необходимо иметь:

- счета-фактуры;
- первичные документы, подтверждающие принятие товаров (работ услуг) к учету.

В отдельных случаях вместо счетов-фактур применяются другие документы, подтверждающие уплату налога.

Возмещению подлежит та часть "входного" налога, которая превышает сумму исчисленного НДС. В этом случае может понадобиться представить документы для камеральной проверки. Возмещение НДС, производится после окончания камеральной проверки, которая продолжается 2 месяца.

Подлежащая возмещению сумма может быть зачтена в погашение задолженности (недоимки, пеням, штрафам) по федеральным налогам, зачтена в счет предстоящих платежей или возвращена на расчетный счет.

Возмещение НДС можно получить либо после окончания камеральной проверки (п. 2 ст. 176 НК РФ) либо, в случае применения заявительного порядка возмещения НДС (п. 8 ст. 176.1 НК РФ), — до завершения камеральной проверки.

После проведения камеральной проверки декларации по НДС налогоплательщик подает в инспекцию заявление на возврат и ему производится возврат НДС.

Налогоплательщики реализуют право на применение заявительного порядка возмещения налога путем подачи в налоговый орган налоговой декларации, банковской гарантии и заявления о применении заявительного порядка возмещения налога (п.7 ст. 176.1 НК РФ). Деньги возмещаются налогоплательщику за 12 дней, после чего проводится камеральная проверка.

Исключением является то, что налогоплательщики, уплатившие за предыдущие 3 года не менее 2 млрд. руб. налогов могут не представлять банковскую гарантию (пп.1 п.2 ст. 176.1 НК РФ).

Возможно направлять в налоговый орган банковскую гарантию в электронной форме¹⁶.

Восстановлению подлежат ранее обоснованно принятые к вычету суммы НДС, например, в случаях, если приобретенные товары (работы, услуги), основные средства, перестанут использоваться для операций, облагаемых НДС, например, перед началом применения упрощенной или патентной системы налогообложения; при передаче имущества в качестве вклада в уставный (складочный) капитал; при передаче имущества для использования в льготируемой деятельности; др., в других случаях, перечисленных в п. 3 ст. 170 НК РФ.

По основным средствам НДС восстанавливается в части, относящейся к остаточной стоимости основных средств (без учета переоценок). А по

¹⁶<Письмо> ФНС России от 04.04.2019 N ЕД-4-15/6183@ "О предоставлении возможности направлять в налоговый орган банковскую гарантию в электронной форме" // Консультант Плюс

недвижимому имуществу – по 1/10 от принятой к вычету суммы налога, в доле, рассчитанной по правиламст.171.1 НК РФ, ежегодно в последнем квартале каждого года, в течение 10 лет.

Если основное средство полностью самортизировано или эксплуатировалось данным налогоплательщиком более 15 лет, то НДС можно не восстанавливать.

Налоговая декларация по НДС представляется налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы по месту своего учета в качестве налогоплательщика НДС в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Составлять и сдавать декларации по местонахождению обособленных подразделений не нужно. Вся сумма налога поступает в доход федерального бюджета.

Например, за четвёртый квартал 2020 года декларацию по НДС необходимо представить не позднее 25 января 2021 года.

За непредставление декларации предусмотрен штраф (ст. 119 НК РФ).

Налоговая декларация по НДС представляется в электронном виде.

Декларация по НДС, которая должна быть представлена в электронной форме, но представлена на бумажном носителе, не считается представленной (п. 5ст. 174 НК РФ).

В случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока могут быть приостановлены операции по счетам (п.3ст. 76 НК РФ).

Форма налоговой декларации по НДС и порядок ее заполнения утвержденыприказом ФНС России от 29.10.14 № ММВ-7-3/558@с учетом изменений, внесенныхприказом ФНС России от 19.08.2020 № ЕД-7-3/591@

Есть параметры — это контрольные, по которым налоговая служба определяет правильность заполнения декларации.

Уплата НДС производится по итогам каждого налогового периода равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом.

Исключением являются лица, которые не являются налогоплательщиками НДС, но выставили счета-фактуры с выделенной суммой НДС, уплачивают всю сумму налога до 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Отдельные хозяйствственные операции по реализации (передаче) товаров (работ, услуг) не образуют объекта налогообложения по НДС, исчислять и уплачивать НДС при их осуществлении не требуется. Эти операции определены вп. 2 ст. 146 НК РФ.

Налоговое правонарушение — это виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК установлена ответственность.

Основные виды налоговых правонарушений, предусмотренных действующим НК:

- нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ);
- непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ);
- грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ);
- неуплату или неполную уплату сумм налога (ст. 122 НК РФ);
- невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ);
- непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ);
- неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст. 129.1 НК РФ);
- нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (ст. 133 НК РФ);

- неисполнение банком РФ решения о взыскании налога, а также пеней (ст. 135 НК РФ);
- непредставление банком РФ налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков – клиентов банка РФ (ст. 135.1 НК РФ).

Таким образом, НДС — это косвенный налог, который платится при реализации товаров, услуг и имущественных прав. Налогоплательщиками НДС являются российские организации и индивидуальные предприниматели, а также импортёры и экспортёры. Начисление и уплата регламентируется Налоговым Кодексом РФ. Обязательными элементами НДС являются: объект, налоговый период, налоговая база, ставка и порядок исчисления, и сроки платежа.

1.3 Особенности организации контрольной работы за исчислением и уплатой НДС

Концепция развития налогового контроля за полнотой и своевременностью уплаты НДС была разработана несколько лет тому назад и внедряется поэтапно по сей день.

На первом этапе была создана система контроля за правомерностью возмещения НДС с использованием риск-ориентированного подхода. Его суть заключается в том, что система, используя критерии, выработанные на базе обобщения налоговой практики, распределяет налогоплательщиков, заявивших о возмещении НДС из бюджета, по трем группам: высокого, среднего и низкого риска.

В отношении налогоплательщиков, входящих в высокую зону риска, проводится углубленная проверка с применением максимального комплекса мероприятий налогового контроля.

Важным результатом введения данной системы стал тот факт, что после первого года использования автоматизированной системы количество заявлений о возмещении налога от компаний высокого риска сократилось в два раза.

Следующий этап применения риск-ориентированного подхода – внедрение технологической базы системы Big Data ПК АСК НДС-2, аналогов которой в мире не существует.

Налоговая история плательщика в данной системе хранится в течение 5 лет, а счета-фактуры – вечно¹⁷. Аббревиатура ПК АСК НДС-2 расшифровывается как «программный комплекс автоматизированного контроля за налогом на добавленную стоимость, вторая версия».

Начиная с I квартала 2015 года налогоплательщики представляют декларации по НДС по новой форме: теперь к декларации прикладываются сведения из книги покупок и книги продаж, а также информация о выставленных и полученных счетах-фактурах.

Обработкой информации из системы АСК НДС-2 занимается специально созданное подразделение Федеральной налоговой службы – Межрегиональная инспекция ФНС России по камеральному контролю. Данное подразделение отслеживает и выявляет ошибки в декларациях, а затем сообщает территориальным налоговым органам о нарушениях для дальнейшей проверки.

В целом камеральный контроль декларации по НДС с использованием АСК НДС-2 включает в себя как автоматические процедуры, так и ручную обработку, складываясь из нескольких действий. Проводится такая проверка на территории налогового органа, в общем случае посещение офиса проверяемой компании не предусмотрено (ст. 88 НК РФ). При необходимости документы и пояснения запрашиваются через телекоммуникационные каналы связи (ТКС). В тоже время с 01.01.2015 у налоговиков появилось право в ходе камеральной проверки проводить осмотр помещений налогоплательщика.

¹⁷ Пышкина Н.Л., Якушев М.Ф. Анализ практики и результатов использования автоматизированной системы контроля «НДС-2» // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2017. № 7. С. 831-844

Камеральная налоговая проверка по НДС — это проверка информации, которую представил налогоплательщик в виде декларации. Срок, отпущеный на проведение необходимых процедур, составляет 2 месяца. Но в некоторых случаях может быть продлен до 3-х месяцев (ст. 88 НК РФ). Отсчитываться срок камеральной проверки по НДС начинает с даты (дня), когда декларация была получена налоговой службой.

Главной целью внедрения АСК НДС-2 является борьба с фирмами-«однодневками». Фирма-однодневка — организация, которая не ведёт реальную деятельность, а создана лишь для уклонения от уплаты налогов её партнёрами и других мошеннических операций. В законе нет определения фирмы-однодневки, но на практике этот термин широко используется, в том числе налоговой службой и другими госорганами.

Система АСК НДС-2 анализирует данные, указанные налогоплательщиками в налоговых декларациях, и следит за соответствием информации у всех контрагентов. АСК НДС-2 позволяет выявить этап, на котором налог не дошел до бюджета. Это необходимо для поиска конечного выгодоприобретателя, получающего необоснованную выгоду в виде вычетов по НДС в результате налоговых разрывов (рис.1.2).

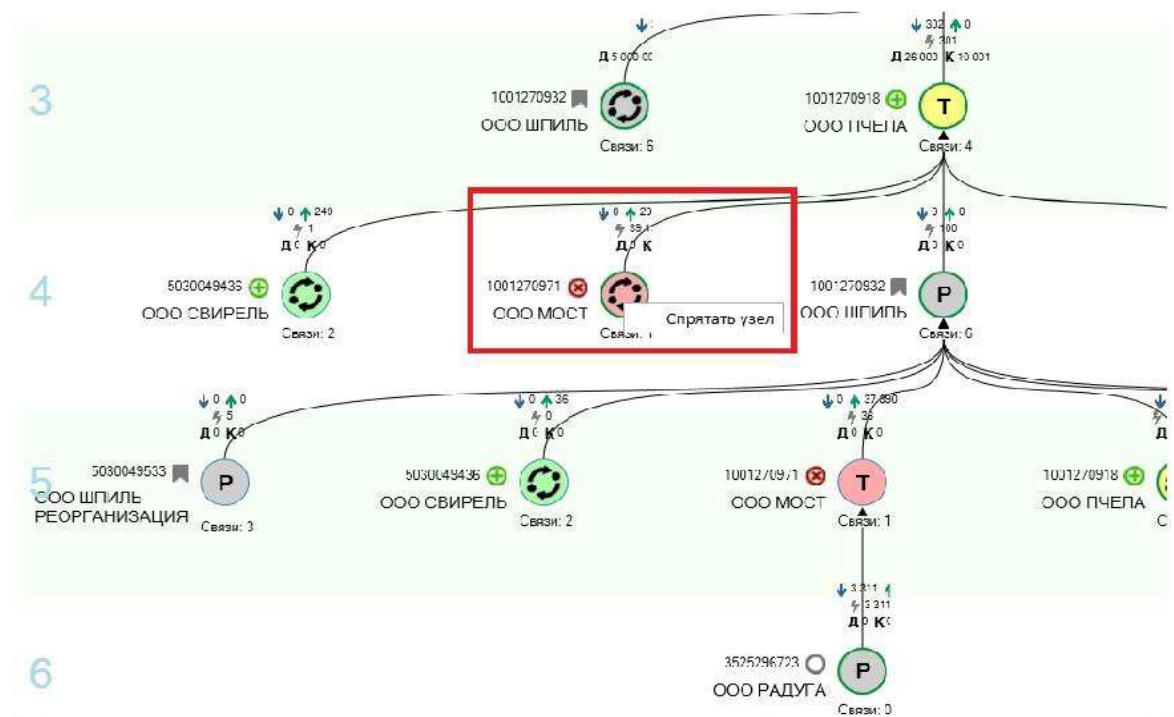


Рисунок 1.2 — Схема дерева связей

В Письме ФНС России от 10.07.2018 N ЕД-4-15/13247 "О профилактике нарушений налогового законодательства" приведен скриншот отчета "Дерево связей" (рис.1.2), аннулированная налоговая декларация по НДС отмечается в отчете "Дерево связей".

Поэтому основная задача программы – определить, уплачен ли НДС с каждой проведенной сделки, и выявить компании, которые незаконно используют налоговые вычеты по НДС.

Основной работы АСК НДС-2 является возможность сравнения сведений из книг покупок и книг продаж по цепочке от поставщика до конечного покупателя. Программа сверяет данные книги покупок и продаж контрагентов, счета-фактуры и указанные в них суммы налогов.

Система может выявить несколько видов расхождений:

- 1) расхождения вида «НДС»;
- 2) расхождения вида «разрыв» (речь идет о так называемом «налоговом разрыве»).

Важно отметить, что попасть в поле зрения АСК НДС-2 можно не только из-за собственных ошибок и неточностей декларации, но и из-за недостатков бухгалтерского учета контрагентов. Поэтому налоговые органы параллельно определяют взаимозависимых контрагентов, чтобы взять под контроль их хозяйственную деятельность и финансовые схемы.

Для этого используются возможности системы управления рисками «СУР АСК НДС-2» – это программное обеспечение, которое в автоматическом режиме распределяет налогоплательщиков – юридических лиц, представивших декларации по НДС, по уровням риска.

На основании имеющихся у налогового органа сведений о деятельности налогоплательщиков, производится распределение на 3 группы налогового риска: высокий, средний, низкий.

Система отмечает группу риска компании в программе с помощью цветовых индикаторов в разделах «Окно оперативной работы» и «Дерево связей». Результаты «СУР АСК НДС-2» налоговые органы используют при решении вопроса о возмещении НДС и планировании выездных проверок¹⁸.

На практике АСК НДС-2 проявился действенным механизмом для доначисления налога на добавленную стоимость в бюджет.

Работу системы обеспечивают центры обработки данных (ЦОД) в Нижнем Новгороде и Московской области. ЦОДы позволяют ФНС России внедрять и другие инструменты администрирования.

Это налоговый мониторинг, система контроля за применением контрольно-кассовой техники (АСК ККТ), электронные сервисы, маркировка и чипизация товаров. Они же поддерживают работу информационных систем Минфина, ФНС, казначейства и других учреждений финансового ведомства.

Одним из направлений внедрения информационных технологий в процесс обработки налоговой информации является разработка системы представления налоговой отчетности в электронном виде по каналам связи.

¹⁸ Тимошенко В.А. Совершенствование контроля за исчислением и уплатой НДС на базе «АСК НДС-2» // Право и экономика. 2017. № 11. С. 61-65.

Важно отметить, что в современных формах налоговой отчетности помимо цифровых данных имеются и идентификаторы в виде штрих-кодов, которые также облегчают работу с отчетностью при ее вводе в программные комплексы налоговых органов.

Наряду с развитием клиентоориентированного подхода к налоговому администрированию, направленному на рост доверия налогоплательщиков к налоговым органам, в последние годы рассматривается вопрос роста доверия и налоговых органов к налогоплательщикам.

На сегодняшний день отдельные признаки рейтинга налогового доверия уже применяются налоговыми органами. В качестве примера можно назвать СУР АСК НДС-2, которая, отмечает группу риска компании в программе АСК НДС-2 с помощью цветовых индикаторов в разделах «Окно оперативной работы» и «Дерево связей».

Результаты такого своего рода рейтинга налоговые органы используют при решении вопроса о возмещении НДС и планировании выездных проверок. Также прообразом рейтинга налогового доверия в российской налоговой системе является введенный в 2014 году способ осуществления налогового контроля в форме налогового мониторинга¹⁹.

Проведение налогового мониторинга является своего рода гарантом доверия налогового органа к налогоплательщику и освобождения на время проведения мониторинга от проведения в отношении такого налогоплательщика налоговых проверок.

Налоговый мониторинг можно назвать партнерской схемой взаимоотношений, однако Налоговым кодексом четко очерчены границы доверия налогоплательщику (раздел V.2 НК РФ).

В последние годы наблюдается устойчивая тенденция модификации методологических подходов налоговых органов к налоговому

¹⁹ Троянская М.А. Горизонтальный налоговый мониторинг как инструмент совершенствования налогового администрирования // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2017. Т. 6. № 3 (20). С. 347-350.

администрированию. Такая модификация в первую очередь связана с развитием и внедрением ИТ-технологий в процессе налогового администрирования.

На сегодняшний день можно выделить следующие инновации в налоговом администрировании: создание единой информационной базы данных ФНС, расширение электронного документооборота, автоматизированный контроль за возмещением НДС, система управления рисками, внедрение онлайн-кассовых аппаратов и др.

Эволюционные преобразования содержания и форм налоговой отчетности происходят под воздействием не только экономических процессов, но и под воздействием повсеместной цифровизации.

Таким образом, совершенствование системы налогового контроля за исчислением и уплатой НДС позволит улучшить организацию налогового контроля в целом и обеспечит полный контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей в бюджет.

2 Анализ налогового контроля за исчислением и уплатой НДС в РФ

2.1 Роль НДС в формировании доходов бюджета

Федеральный бюджет является частью консолидированного бюджета России, состоящего из Федерального бюджета, Регионального бюджета и Местного бюджета. Доходы каждого из видов бюджетов как направляются на финансирование соответствующего уровня расходов, так и направляются на необходимые траты бюджетов любого уровня, либо на покрытие внешних долгов государства. Разница между доходами и расходами бюджета формирует бюджетные профицит или дефицит. Доходы Федерального бюджета России складываются из поступлений от нефтегазовых доходов, от ненефтегазовых доходов, от уплаты налогов в связи с совершенными сделками на территории России, от уплаты налогов при импорте товаров и услуг, а также от прочих поступлений. Поступления по налогу на добавленную стоимость являются ключевым для бюджета страны. Это крупнейший источник доходов бюджета, не считая поступлений от нефти и газа. В 2018 государство получило за счет НДС 6 трлн руб., или 31% всех доходов.²⁰

Как известно, НДС является Федеральным налогом, и его величина полностью зачисляется в доход федерального бюджета. Также НДС исчисляется по всем сделкам при реализации товаров и услуг на территории России налогоплательщиками, применяющими Основной режим налогообложения, исчисляется при ввозе на территорию России товаров и услуг по импорту. При экспорте товаров и услуг НДС не исчисляется и не уплачивается т. к. по своей сути он должен уплачиваться с добавленной стоимости, т. е. с прибыли, последним собственником товаров и услуг, что исключает возможность при их приобретении иностранным покупателем на иностранной территории. НДС, как косвенный налог включается в цену

²⁰ Сайдулаев Д.Д. Роль НДС в формировании доходов федерального бюджет // DOI: 10.24411/2500-1000-2020-11414

продажи товаров и услуг. При Государственном использовании обеспечивает оплату различных не фиксированных государственных потребностей, выполняя регулирующую функцию. Нецелевой способ обеспечения государственных потребностей классифицирует НДС как абстрактный вид налога, который также является нецелевым. Налогоплательщиками НДС всегда являются только юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность.

В таблице 1 представлены показатели доходов Федерального бюджета (2017–2020 годы, млрд. руб.)

Таблица 1- Показатели доходов Федерального бюджета 2017–2020 годы, млрд. руб.

Вид дохода	2017 год	2018 год	2019 год	2020 год	Темп роста 2020 к 2017, %
НДС (внутренний)	3 069,9	3 574,6	4 257,8	4 279,3	39,4%
НДС (импорт)	2 067,2	2 442,1	2 837,4	3 115,9	50,73%
Прочие доходы	1 646,5	1 794,2	2 230,4	2 149,0	30,52%
Всего доходов ФБ	15088,9	19454,4	20188,8	20 218,6	34%

В 2017 году доходы федерального бюджета от поступлений НДС составили 5137,1 млрд.руб. (3069,9 + 2067,2) что составляет 34,05% от всех доходов за данный период. В 2018 году доходы федерального бюджета от поступлений НДС составили 6016,7 млрд.руб. (3574,6 + 2442,1) что составляет 30,93% от всех доходов за данный период. В 2019 году доходы федерального бюджета от поступлений НДС составили 7095,2 млрд.руб. (4257,8 + 2837,4) что составляет 35,14% от всех доходов за данный период. В 2020 году доходы федерального бюджета от поступлений НДС составили

7395,2 млрд.руб. ($4279,3 + 3115,9$) что составит 36,58% от всех доходов за данный период. Следовательно, рост доходов федерального бюджета от поступлений в связи с уплатой НДС осуществляется ежегодно в абсолютных величинах, а в относительных величинах рост осуществлен в 2020 году по отношению к 2017 году на 2,53%, по отношению к 2018 году на 5,65%, по отношению к 2019 году на 1,44%. В 2018 году выявлено уменьшение в относительной величине доли поступлений в федеральный бюджет от уплаты НДС в размере 3,12%. В 2019 году выявлено увеличение в размере 4,21%. Средний показатель поступлений от платежей по НДС в федеральный бюджет за 2017–2020 годы составляет 34,21%, второй по величине после нефтегазовых доходов (41,16%) значительной величиной.

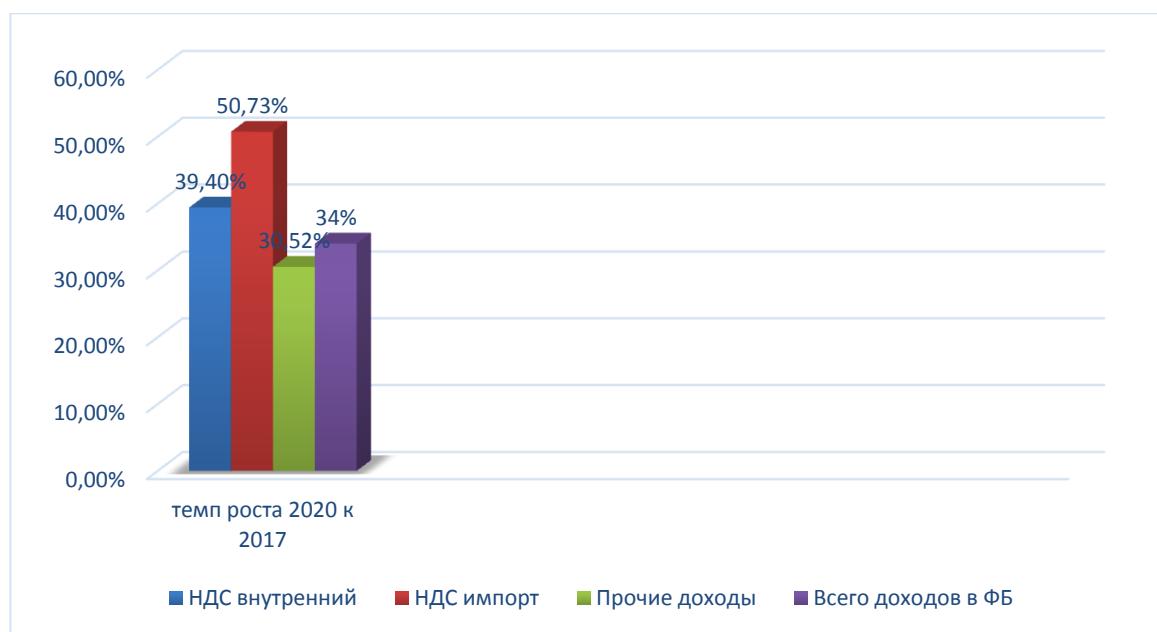


Рисунок 2. Темпы роста доходов федерального бюджета в (2017–2020гг)

Проведя анализ показателей темпа роста доходов федерального бюджета от уплаты НДС, следует отметить, что на снижение доли поступлений в 2018 году повлияло снижение экономического положения физических и юридических лиц, также чувствительным упадком экономики России, продолжающимся по настоящее время. Повышение как

абсолютной, так и относительной величины поступлений от уплаты НДС в федеральный бюджет в 2019 году обусловлено увеличением ставки НДС на 2% с 18 до 20%.

За период с 2017 года по 2020 год доля поступлений НДС по сделкам на внутреннем Российском рынке составила 15 181,6 млрд. руб., а доля поступлений НДС по сделкам при импорте товаров и услуг составила 10 462,6 млрд. руб.

НДС сформировал доходы федерального бюджета в размере 20,26% (НДС внутренний) и 13,96% (НДС по импорту), что не очень хорошо для России, так как доля импортных товаров и услуг составляет значимую величину всего товарооборота государства.

При импорте на территорию Российской Федерации товаров и услуг, исчисляют и уплачивают НДС, равный произведению таможенной стоимости на соответствующую налоговую ставку НДС. В качестве налогового вычета используется исчисленный и уплаченный НДС, также отметим, что продажа приобретенных по импорту товаров и услуг повторно облагается НДС при продаже на территории России.

$$\text{НДС} = (\text{Таможенная стоимость} + \text{Таможенная пошлина} + \text{Акциз}) \times \text{Ставка НДС.}$$
 (3)

Также существуют категории товаров, при импорте которых НДС не уплачивается вовсе (ст. 150 Налогового кодекса РФ).

Соотносимость показателей НДС при ввозе по импорту и продажах на внутреннем рынке, говорят о высоком импортозамещении. Это подтверждается показателями ВВП за 2019 год, составляющем 110 трлн. 46,1 млрд. рублей, при показателях импорта товаров и услуг за 2019 год, составляющих 242,8 млрд. долларов США, что равно при усредненных показателях курса иностранной валюты 15949,08 млрд.руб. или 14,49%. В 2017 году доходы федерального бюджета от поступлений внутреннего НДС составили 3069,9 млрд.руб. что составляет 20,35% от всех доходов федерального бюджета за данный период, а от поступлений НДС по

импорту 2067,2 млрд. руб. и 13,70% соответственно. НДС внутренний превышает НДС по импорту в 1,49 раз. В 2018 году доходы федерального бюджета от поступлений внутреннего НДС составили 3574,6 млрд.руб. что составляет 18,37% от всех доходов федерального бюджета за данный период, а от поступлений НДС по импорту 2442,1 млрд. руб. и 12,55% соответственно. НДС внутренний превышает НДС по импорту в 1,46 раз. В 2019 году доходы федерального бюджета от поступлений внутреннего НДС составили 4257,8 млрд.руб. что составляет 21,09% от всех доходов федерального бюджета за данный период, а от поступлений НДС по импорту 2837,4 млрд. руб. и 14,05% соответственно. НДС внутренний превышает НДС по импорту в 1,5 раз. Следовательно, с учетом увеличения в 2019 году ставки НДС на 2%, по сравнению с 2018 годом объемы продаж товаров и услуг, а так же объемы закупок по импорту увеличились крайне не значительно, и при этом доля импортного НДС возросла на 0,04 раза по отношению к доле НДС при сделках на внутреннем рынке, то увеличивается импортозамещение товаров и услуг.

Снижение ВВП в 2020 году на 3,1% связано с введенными ограничительными мерами, направленными на борьбу с коронавирусной инфекцией, и падением мирового спроса на энергоресурсы. В 2020 году доходы федерального бюджета от поступлений внутреннего НДС составили 4 279,3 млрд.руб. что составляет 21,17% от всех доходов федерального бюджета за данный период, а от поступлений НДС по импорту 3 115,9 млрд. руб. и 15,41% соответственно. НДС внутренний превышает НДС по импорту в 1,37 раз.

В результате анализа роли и значения НДС как элемента доходов Федерального бюджета за 2017–2020 годы выявлено, что данный налог составляет существенную часть поступлений в казну России и составляет более 30% от бюджета анализируемого уровня. Однако наблюдается количественное и качественное снижение абсолютных и относительных величин этих поступлений за 2018 и 2019 годы, а также увеличение доли

НДС, полученного в результате импорта, что свидетельствует об импортозамещении товаров и услуг и снижении экономической безопасности государства.

2.2 Анализ результатов проведения налоговых проверок по НДС за 2017-2020гг

Все имеющиеся составы налоговых правонарушений перечислены в главе 16 НК РФ.

Проведение анализа динамики поступлений НДС в бюджет государства и структуры сборов налога и отчислений, показало, что налоговый потенциал НДС не может быть в полной мере раскрыт из-за множества открытых вопросов, не имеющих окончательных решений. Тем не менее действующий порядок его расчета вполне подходит экономическому характеру рассматриваемого налога за счет метода количественной оценки добавленной стоимости, представляющий собой разницу сумм продаж и покупок хозяйствующих субъектов за один период.

Это показывает, что фискальному потенциалу НДС препятствуют в полной мере раскрыться незаконные избегания налогоплательщиков от обязательств по налогу. Однако, усиление налогового администрирования, которое включает в себя налоговый контроль, может урегулировать данную проблему.

Полнота и своевременность поступлений налогов в бюджетную систему государства осуществляется за счет налогового контроля, который является одной из основных функций налогового администрирования. Благодаря действенным операциям налогового контроля выявляются и пресекаются неповиновения налоговому законодательству, а также привлекаются к ответственности нарушители и дисциплинируются налогоплательщики.

Объект налогового контроля – это движение денежных средств на счетах налогоплательщиков, наличие материальных, трудовых и иных ресурсов. Осуществление валютных и кассовых операций, обоснованность заявленной льготы, достоверность отражения операций в налоговых декларациях, ведение бухгалтерской и налоговой отчетности - предмет налогового контроля.

Должностные лица налогового органа в рамках своей компетенции проводят налоговый контроль следующим путём (Рисунок 3):

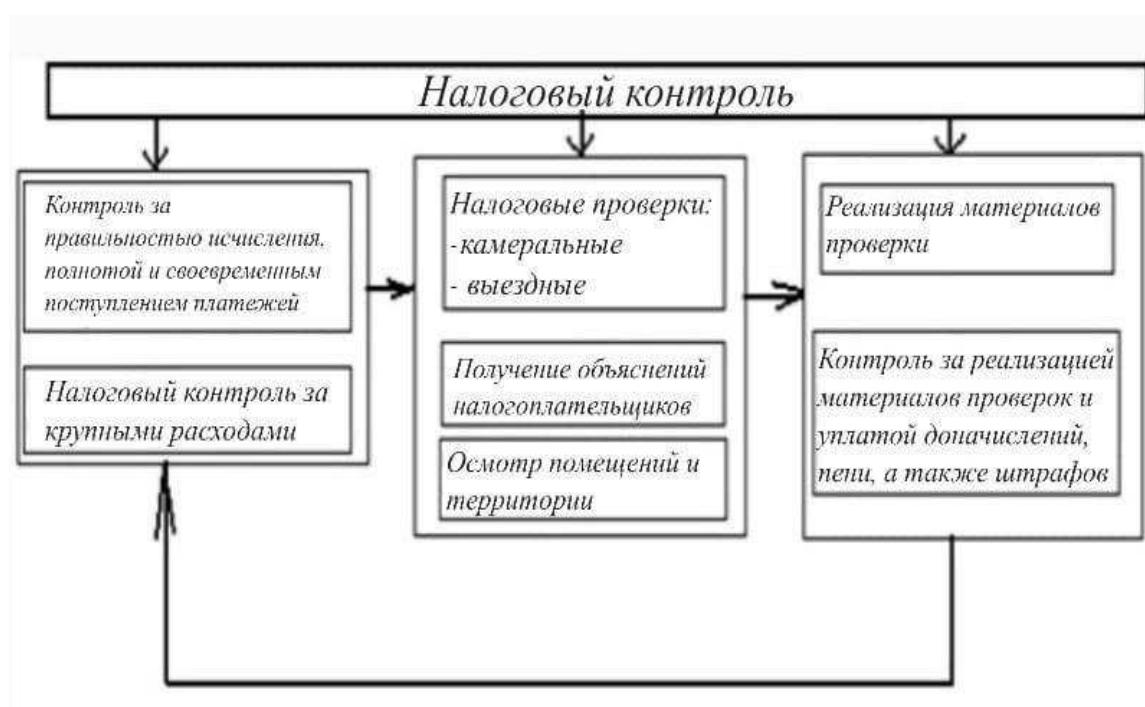


Рисунок 3 – Схема организации налогового контроля²¹

Развитие и совершенствование механизмов налогового контроля нацелено на улучшение качества и эффективности нахождения скрытой налоговой базы и неточных сведений при расчете налогов, сборов и страховых взносов при строгом следовании законным правам и интересам налогоплательщиков и плательщиков страховых взносов.

²¹ Составлено автором на основе Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 24.04.2020).

На сегодняшний день основной задачей контрольной работы налоговых органов, на которую направлены силы ФНС России, является усиление аналитической части работы и применения в практику налогового контроля комплексной системы экономико-правового анализа финансовой и хозяйственной деятельности проверяемых объектов.

Значимые результаты, включая стабильный рост поступлений по контрольно-аналитической работе, зависит от последовательной реализации стратегии приоритетного применения аналитического компонента контрольной работы через использование современных автоматизированных аналитических инструментов.

Профилактика и предупреждение нарушений налогового законодательства является ключевым направлением контрольной работы налоговых органов с 2016 года. Налоговые риски, выявленные ранее в деятельности у отдельных налогоплательщиков, систематизированы на макроэкономические риски, которые характерны для отраслевых и региональных сегментов экономики, обслуживание которых в целях предотвращения бюджетных потерь – приоритетное направление при осуществлении налогового контроля. Выездную налоговую проверку назначают в случае выявления критериев рисков после проведения полного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков. Проведение выездных налоговых проверок является действенной мерой реагирования в случаях, когда речь идет о схемах уклонения от уплаты налогов и налогоплательщик отказывается добровольно уточнить свои налоговые обязательства.

В настоящее время ФНС России с целью обеспечения единообразного подхода к проведению контрольно-аналитической работы и снижения административной нагрузки на налогоплательщиков, направленной на побуждение налогоплательщиков к добровольному уточнению своих налоговых обязательств без назначения выездных налоговых проверок, направляют налоговые органы на проведение

адресной работы с налогоплательщиком и побуждение к уплате текущих налоговых обязательств в полном объеме.

Для укрепления системы налогового администрирования требуется активное использование более действующих форм налогового контроля, прежде всего камеральной проверки налоговой отчетности. Благодаря действующим нормам Налогового кодекса РФ камеральный контроль со стороны своих возможностей максимально приближен к выездным проверкам путем проведения мероприятий налогового контроля в более короткие сроки. Камеральную проверку осуществляют на территории налогового органа и проводят на основании документов, деклараций и расчетов, предоставленных налогоплательщиком.

Если налоговый орган выявил налоговые нарушения налогового законодательства в ходе проведения камеральной проверки на основании результатов работы (направления требований о представлении пояснений, проведения рабочих встреч с налогоплательщиками, направления информационных сообщений и т.д.), и налогоплательщик скорректировал свои налоговые обязательства, подав уточненную налоговую декларацию «к доплате», при этом уплатив сумму налога, подлежащую уплате, то в отношении данного налогоплательщика прекращается камеральная налоговая проверка первичной декларации.

Последовательное применение стратегии приоритетных направлений аналитических компонентов контрольной работы, благодаря современным автоматизированным аналитическим инструментам, приносит значительные результаты, включая устойчивый рост поступлений по результатам контрольно-аналитической работы (Рисунок 4).

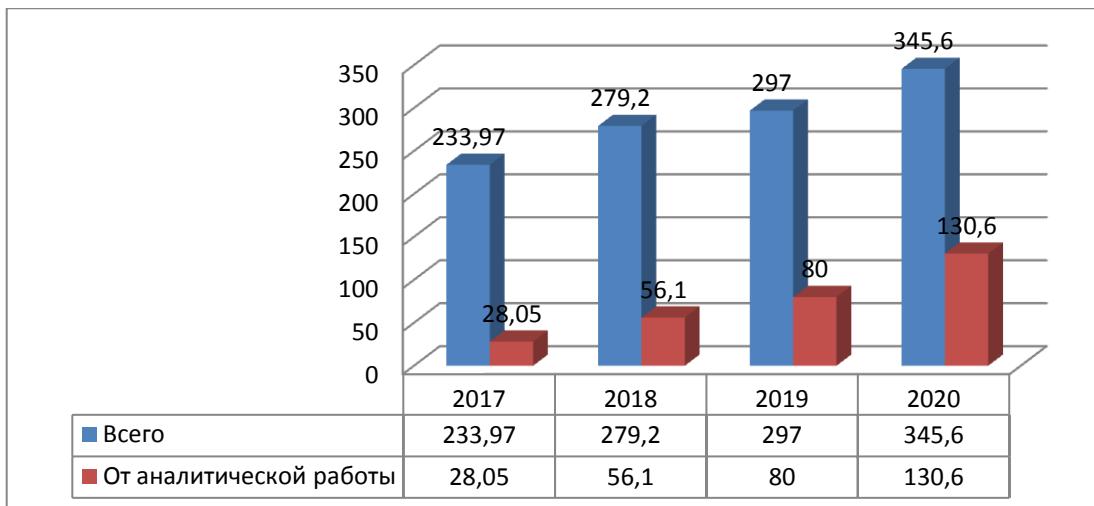


Рисунок 4. – Поступления по результатам контрольно-аналитической работы,
млрд. руб.²²

Исходя из данных гистограммы, наблюдается тенденция роста поступлений по результатам контрольно-аналитической работы в 2020 году, величина поступлений в котором составляет 346 млрд. руб., что на 48,6 млрд. руб. больше к уровню 2019 года и в полтора раза к уровню 2017 года. В том числе наблюдается рост поступлений по результатам аналитической работы (путем уточнения налоговых обязательств) в 2020 году на 50,6 млрд. руб. к уровню 2019 года и в 4,6 раза к уровню 2017 года.

Наблюдается положительная динамика проведения налоговыми органами аналитической работы путем побуждения налогоплательщиков к добровольному уточнению своих налоговых обязательств без последующих проведений налоговых выездных и камеральных проверок.

Адресная работа налоговых органов с налогоплательщиками дает положительный эффект снижения количества выездных проверок, в результате чего снижается налоговая нагрузка на налогоплательщиков.

²² Составлено автором на основе статистических данных ФНС России [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – 2020. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn50/related_activities/statistics_and_analytics/.

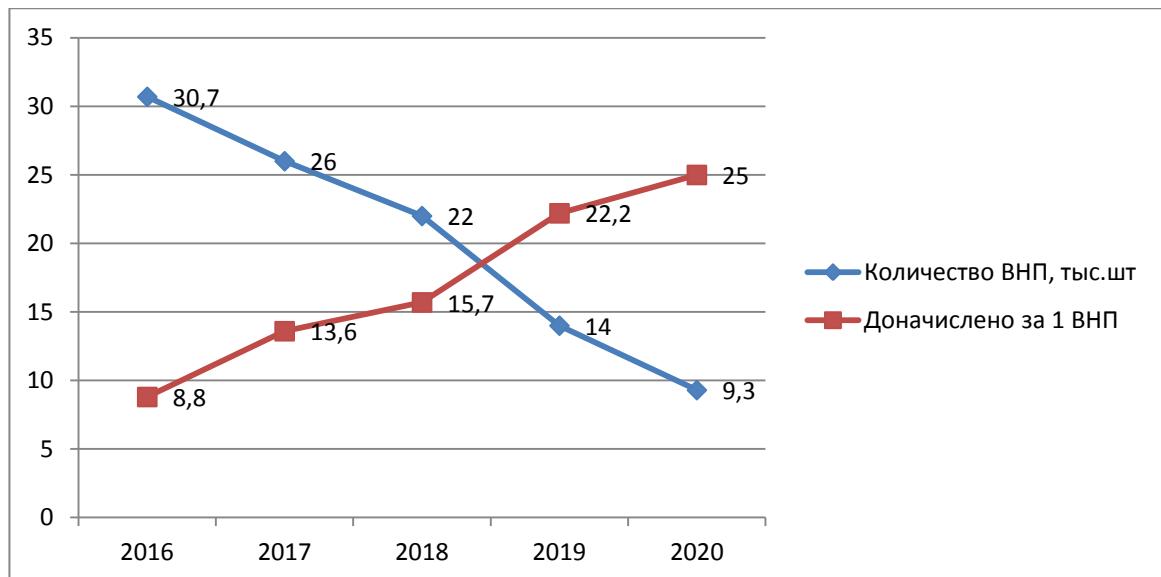


Рисунок 5 – Эффективность выездных налоговых проверок НДС²³

Так, на Рисунке 5 мы наблюдаем, что количество выездных проверок в 2020 году снизилось на 34%, а за последние 5 лет в 3,3 раза. В настоящее время проверками охвачен в среднем 1 налогоплательщик из тысячи, что составляет 0,14%. Одна проверка принесла в 2020 году почти 21 млн. руб., то есть на 1,7 раза больше, нежели чем в 2019 году. В результате проведенных выездных проверок бюджет дополнительно приобрел свыше 195 млрд. руб.

Всего за 2020 год по результатам выездных и камеральных налоговых проверок в бюджетную систему РФ дополнительно начислено 338,7 млрд. руб., что на 24,7 млрд. руб. ниже на 6,8%, чем в 2019 году (363,4 млрд. руб.). В ходе выездных налоговых проверок доначислено 301 млрд. руб., что составляет 88,9% от общей суммы доначислений по результатам контрольной работы.

По результатам выездных и камеральных проверок в бюджет поступило (взыскано) дополнительно начисленных платежей 215 млрд. руб., что соответствует уровню 2019 года.

²³ Составлено автором на основе статистических данных ФНС России [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – 2020. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn50/related_activities/statistics_and_analytics/.

С 2016 года Федеральная налоговая служба России внедрила новую систему «АСК НДС-2», которая позволила изменить архитектуру самого контроля над налогами, исключить ручную работу и заменить ее на автоматизированные бизнес-процессы и минимизировать воздействие субъективного человеческого фактора при проверках.

Выстраивание прозрачной экономики и исключение незаконной налоговой оптимизации обеспечивается за счет контроля формирования добавленной стоимости от производителя до конечного потребителя.

На сегодняшний момент использование результатов обработки данных «АСК НДС-2» позволяет выявить размер неисчисленной суммы НДС.

Законодатель разрешает вычитать суммы уплаченных компанией НДС, отразив эти данные в налоговой декларации. Для этого в обеих документах, поданных компанией и ее контрагентом, должны быть одинаково отражены суммы сделки, НДС по ней, а также номера и даты первичных документов. При полном совпадении декларируемой информации вычет признаётся совершенным в соответствии с законом. Но, если компания задекларирует уменьшенную сумму НДС, а ее контрагент не укажет продажу в своих документах — возникнет налоговый разрыв и налоговая обязательно это увидит с помощью АСК НДС-2, направит компании требование объяснить расхождение, а затем и погасить недоимку.

АСК НДС-2 — это автоматизированная система контроля за отслеживанием разрывов в цепочках НДС. Данная система производит мониторинг, выявляет разрывы и оповещает сотрудника ФНС. Она не может сама доначислить НДС, но может обратить внимание служащего налогового органа на факт разрыва и тот, после проведения необходимого анализа ситуации, принимает решение о применении меры реагирования.

Плюсы данной системы в том, что она чётко указывает на места разрывов данных по НДС, определяет контрагентов и суммы несоответствий.

В 2016 году среднероссийский показатель расчета налогового «разрыва» по НДС составил 8% от общего оборота по НДС, что до сих пор на фоне роста оборота по НДС удалось снизить его в 2020 году до 0,47% (в 2019 году - 0,84%). Налоговый разрыв по НДС РФ самый низкий: в мире он составляет 0,9%. Динамика налогового «разрыва» по НДС приведена на Рисунке 6.

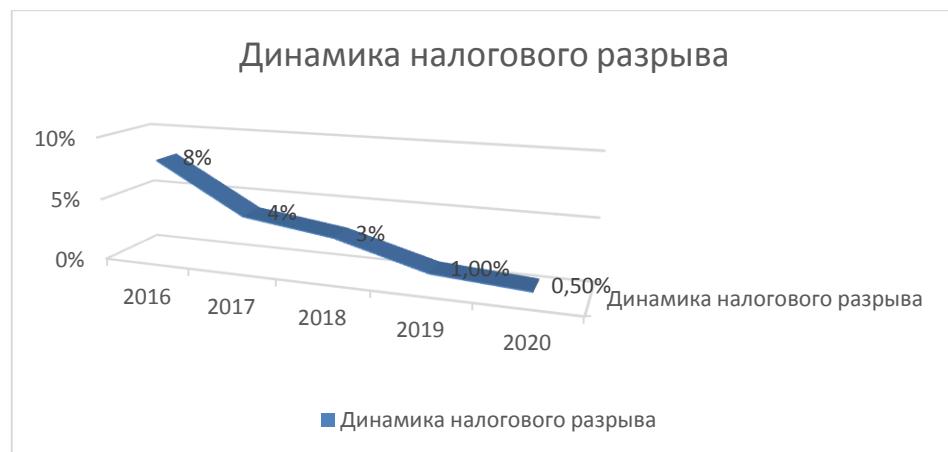


Рисунок 6 – Динамика налогового «разрыва» по НДС в период с 2016 по 2020 гг.²⁴

Частота администрируемой среды и прозрачности экономики является одним из определяющих показателей контрольной работы налоговых органов.

Налогоплательщики с высокими рисками, с дроблением счетов-фактур – объекты анализа и контроля.

Имеющиеся информационные ресурсы позволяют налоговым органам в онлайн режиме выявлять налоговые риски и оперативно реагировать. Из-за этого растут дополнительные поступления в федеральный бюджет и сокращается число схем. Так, в 2020 году сумма схемных расхождений, которые сформированы по результатам анализа налоговых деклараций по

²⁴ Составлено автором на основе статистических данных ФНС России [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – 2020. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn50/related_activities/statistics_and_analytics/.

НДС, сократились на 20% и установили свыше 40% заказчиков схем. На рисунке 7 наблюдается тенденция сокращения схемных расхождений по НДС в 2,4 раза.



Рисунок 7 – Схемные расхождения по НДС в период с 2018 по 2020 гг.²⁵

Одной из основных причин образования расхождений является результат неправомерного применения налогоплательщиком налоговых вычетов по неподтвержденным (несуществующим) сделкам (схемные расхождения). То есть речь идет о том, что сам поставщик или его контрагенты по сделке (например, предыдущие собственники товара) умышленно не уплатили НДС в бюджет. Такая ситуация обычно не решается быстро и легко. Фактически ответственность за действия контрагентов возлагается на поставщика, что компенсируется заключением с ними договоров, содержащих аналогичные положения о предоставлении согласий и налоговых оговорок.

Благодаря программному комплексу «АСК НДС-2» из 17 млрд. выявленных расхождений по НДС, устранено на 11,6 млрд., в результате чего дополнительно поступило НДС в бюджет 2,2 млрд. рублей. Доля

²⁵ Составлено автором на основе статистических данных ФНС России [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – 2020. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn50/related_activities/statistics_and_analytics/.

закрытых расхождений в 2020 году составила 83%, что в 1,3 раза увеличилась по отношению к 2017 году. Кроме того, в результате анализа налогоплательщиков с высоким уровнем риска, участников «схемных» операций по НДС налоговыми органами произведена чистка сведений реестра ЕГРЮЛ, в результате количество компаний с признаками недействующих организаций «однодневок» уменьшилось по отношению к 2016 году в 10 раз.

Таким образом, налоговая служба радикально сместила вектор контрольной работы с выездных проверок на аналитическую работу. В 2020 году ФНС России продолжила реализацию отраслевых проектов с целью ликвидации схем неуплат и незаконного возмещения НДС. Для реализации проблемных отраслевых проектов: создана Ассоциация добровольных участников агропромышленного комплекса, в которой приняло 8 тысяч участников, запущен Реестр добросовестных операторов faciliti, в которой приняло 181 участников. В результате реализации данных проектов в бюджетную систему РФ от участников дополнительно поступило 2 млрд. рублей НДС, что превышает уровня 2019 года в 2,5 раза.

В 2021 году доходы в бюджетную систему РФ от НДС снизятся по отношению к 2020 году в связи с пандемией из-за новой коронавирусной инфекции (COVID-19). Контрольные мероприятия, проводимые в отношении налогоплательщиков в рамках выездных и иных налоговых проверок, приостановлены до 1 июня 2020 года.

Подводя итоги, стоит отметить, что основными задачами администрирования НДС является:

- оптимальный показатель налогового разрыва на уровне 0,5%;
- исключение формального устранения расхождений схем и их переход в скрытые зоны;
- концентрирование контрольной работы в отношении налогоплательщиков, участвующих в схемных операциях.

На основании проведенного анализа контрольно-аналитической работы можно сделать вывод, что ФНС России нацеливает налоговые органы на проведение адресной работы с налогоплательщиком с целью побуждения к уточнению налоговых обязательств при выявлении нарушений налогового законодательства. За счет «АСК НДС-2» обеспечивается регулирование товарооборота и образование «цепочки», что приводит к выявлению и пресечению схем избегания обложения налогом.

Направлена работа на пресечение налоговых «разрывов», выявление фирм-однодневок, а также «схемных» операций. Внедрение новых систем контроля сказалось на динамике поступлений НДС. Однако, существующие программные продукты могут не в полной мере отследить денежные потоки по НДС.

Особыми нарушениями налогового законодательства по НДС, которые были обнаруженные после проведения налогового контроля, считается неправомерное использование налогового вычета по НДС по счетам-фактурам налогоплательщиков, пытающихся избежать налогообложение. Незаконное предъявление налоговых вычетов по НДС минимизирует для налогоплательщиков сумму НДС, при этом обналичивая денежные средства за счет «технических» организаций и фирм-«однодневок».

2.3 Проблемы налогового контроля за полнотой и своевременностью уплаты НДС

Ужесточение контроля налоговых органов за своевременностью внесения в бюджет сумм НДС, в том числе и за счет увеличения сроков проверки обоснованности сумм НДС, подлежащих возмещению, не приносит позитивного результата. Эти меры могут только лишь привести к соответствующему увеличению сроков возврата средств из федерального

бюджета, не обеспечивая должного эффекта в борьбе с незаконными получениями сумм возмещения НДС. Поэтому в целях сокращения объема отвлекаемых оборотных средств налогоплательщиков Минфином России подготовлен законопроект, предусматривающий снижение размера совокупной суммы налогов с 10 до 7 млрд. рублей, который право на возмещение НДС в ускоренном порядке без представления в налоговые органы банковской гарантии.

Налоговые поступления являются существенным источником доходов в бюджетную систему современного государства. С каждым днем актуальность данного вопроса становится все более серьезным. Без всяких сомнений от качества работы налоговой службы и его грамотного подхода зависит не только развитие рыночной экономики. В частности, от более совершенного обеспечения контроля налоговыми органами за своевременностью и полнотой поступлениями налогов и сборов зависит общее благосостояние страны. В любой стране, в том числе и в России, некоторая часть налогоплательщиков склонна к уклонению от уплаты налогов. По мере развития рыночных отношений изобретаются новые способы уклонения от налогов. В связи с этим налоговый контроль следует, с одной стороны, ужесточить, но с другой - делать его более гибким, не наносящим урона законопослушным налогоплательщикам. При своевременной уплате налоговые поступления могут превысить казну, что будет способствовать финансированию превышающих расходов в объеме.

Выполнение налоговыми органами четких мероприятий и проведение мониторинга за налоговой отчетностью результат роста динамики госрасходов. Поэтому обеспечение контроля за полным и своевременным поступлением в бюджетную систему Российской Федерации налогов, а также в региональные и государственные внебюджетные фонды, является важной задачей основных налоговых органов.

Рассмотрим несколько видов нарушений, которые могут возникнуть в связи с уплатой НДС:

- Неисчисление налога на добавленную стоимость при передаче на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. (п.п. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ)
- Занижение налоговой базы в результате неполного отражения реализации товаров (работ, услуг), в том числе в результате отсутствия корректировки налоговой базы в соответствии со статьей 40 НК РФ. (ст.40, п.1 ст.146, ст.153 НК РФ)
- Неправомерное применение освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость в связи с непредставлением документов, подтверждающих реализацию товаров (работ, услуг) необлагаемых налогом на добавленную стоимость в соответствии со ст. 149 НК РФ. (ст. 149 НК РФ)
- Занижение налоговой базы на суммы оплаты, частичной оплаты (авансы полученные) в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг). (п.1 ст.154 НК РФ)
- Необоснованное предъявление налоговых вычетов по экспортным операциям, по которым пакет документов, предусмотренный ст.165 НК РФ, не собран или собран не в полном объеме. (п.3 ст.172 НК РФ)
- Неуплата НДС в бюджет лицами, не являющимися налогоплательщиками данного налога, при выставлении покупателям счетов-фактур с выделением сумм налога на добавленную стоимость. (п.5. ст.173 НК РФ)

Говоря о проблемах налогового контроля за полнотой и своевременностью уплаты НДС, стоит также отметить, что с помощью

ACK НДС-2 по результатам камеральных проверок, ФНС установила основные виды схем ухода от уплаты НДС.²⁶

1-я схема: пытаются заявить вычет по одной счет-фактуре в разных периодах.

Эту ошибку нельзя совершить случайно, это действие наверняка является умышленным в целях увеличения вычета по НДС. Данное нарушение легко устанавливается с помощью программного комплекса «ACK НДС-2».

2-я схема: В налоговой отчётности за текущий период пытаются заявлять вычет по счетам-фактурам, выписанным более трёх лет назад. Согласно ст. 172 НК РФ, налоговые вычеты, предусмотренные п. 2 ст. 171 НК РФ, могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трёх лет после принятия на учёт приобретённых налогоплательщиком на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав или товаров, ввезённых им на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Начиная с 2018 года налогоплательщики могут заявлять счёт-фактуры, датированные с 2015 года, и поиск таких счётов-фактур будет происходить в автоматическом режиме, так как налоговые декларации по НДС с 2015 года представляются в электронном виде.

Таким образом, данное нарушение также легко отслеживается, и применяются меры по пресечению схемы.

3-я схема: По наращиванию цены посредством привлечения в цепочку подставных фирм, обладающих признаками «транзитных» организаций.

Недобросовестный налогоплательщик формирует фиктивный документооборот, для чего привлекает взаимозависимое лицо в качестве посредника для приобретения товаров или работ у третьих лиц либо, наоборот, для продажи продукции налогоплательщика третьим лицам.

²⁶ <https://akfo.rpf/news/novosti-dlya-biznesa/fns-vyyavila-chetyre-rasprostranennye-skhemy-po-ukhodu-ot-uplaty-nds/>

Расчёты проводятся в безналичном порядке, в целях легализации сделки. Единственное предназначение третьих лиц — искусственно увеличить цену, чтобы компания имела право отразить якобы произведённые расходы в налоговой отчётности, уменьшив доходы от реализации, и заявить вычеты по НДС. В ходе камеральных проверок в отношении всех заявленных контрагентов проводятся мероприятия налогового контроля по исследованию вопросов подтверждения реальности осуществления финансово-хозяйственной деятельности, а также проверяется вопрос подконтрольности (взаимозависимости) контрагентов, свидетельствующих о согласованности действий участников сделки, по результатам следует отказ в применении данных налоговых вычетах, применяются меры ответственности за совершение налогового правонарушения.

4-я схема: По созданию искусственных вычетов, по товарам, приобретённым у контрагентов, применяющих спецрежимы. Данная схема является самой распространённой. Налогоплательщик приобретает товар (работы, услуги) у контрагента, применяющего специальный налоговый режим, при этом возможность уменьшить налоговую базу по НДС по понесённым расходам в данном случае отсутствует, т. к. спецрежимщик не является плательщиком НДС.

С целью минимизации налоговых обязательств налогоплательщик фиктивно заключает договор со взаимозависимым лицом, фактически являющимся фирмой-однодневкой, применяющей общий налоговый режим, на поставку данного товара (работ или услуг), который выступает промежуточным звеном в данной сделке.

Помимо вышеуказанных схем ухода от налога существуют проблемы другого характера, например проблема, связанная с процедурой возмещения налога на добавленную стоимость. Она заключается в том, что чтобы приобрести с бюджета компенсацию согласно НДС, мошенниками применяются оттеняющиеся схемы, например, экспортируется товар

другой (низкосортный) товар, а не заявленный в документах. Что приводит к значительным потерям в государственном бюджете.²⁷

Проблема возникает при процедуре возмещения налога на добавленную стоимость. Например, сроки могут достигать 6 месяцев, а в это время налогоплательщики могли получить прибыль при вложении этих денег в производство, а для государства это плюс, она обеспечивает себя краткосрочным беспроцентным кредитом.

Следующая проблема обусловлена использованием цифровых технологий в осуществлении налогового контроля. ФНС России занимает ведущие позиции в мире по внедрению цифрового администрирования, однако при этом возникают вопросы информационной безопасности как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков. Создание и ведение личных кабинетов, подача деклараций, пояснений, уведомлений с помощью Интернета создают риски нарушения налоговой тайны третьими лицами, которые могут завладеть конфиденциальной информацией, получая неправомерный доступ, например, к личным кабинетам налогоплательщиков.

Хотелось бы упомянуть о проблемах налогового контроля, возникших в условиях пандемии коронавируса. Наряду с задачами поддержки экономики и восстановления налоговых поступлений в кризисных условиях, ФНС России, как и налоговым администрациям других стран, пришлось обеспечивать свою непрерывную деятельность в период локдауна и развивать возможности удаленного и бесконтактного налогового контроля. Это еще раз подтвердило необходимость решения обозначенных в данном разделе проблем и совершенствования форм, методов и механизмов налогового контроля в области электронной коммерции.

Также проблемы появляются с подачей декларации по налогу на добавленную стоимость в электронном виде. С 1 января 2014 года ввелась обязанность сдавать декларации по налогу на добавленную стоимость в

²⁷ Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС Консультант плюс. 2020.

электронном виде почти для всех компаний и индивидуальных предпринимателей. Еще одной важной проблемой считается сложная методика исчисления налога на добавленную стоимость. Процедура исчисления налога на добавленную стоимость различается в зависимости от отраслевой специфики хозяйствования, содержания финансово-хозяйственных операций, цели коммерческих сделок.

Итак, налоговый контроль за уплатой НДС имеет ряд особенностей, сформировавшихся в России за последние несколько лет в связи с введением новых положений в НК РФ. В результате правоприменения данных положений отмечался рост налоговых поступлений в бюджет Российской Федерации.

Однако было выявлено и ряд проблем, в том числе при осуществлении налогового контроля, которые были указаны выше. В настоящее время есть много способов решения этих проблем, нужно создать свою методику реформирования налога на добавленную стоимость, проведя сравнительный анализ с опытом функционирования систем в зарубежных странах. Решение указанных заключается в корректировке правила функционирования НДС так, чтобы с одной стороны, налоговые и другие контролирующие органы могли обеспечить администрирование налога (предотвращать увод НДС через подставные «однодневные» фирмы), с другой стороны, любые добросовестные налогоплательщики-производители и экспортёры, оказались в более выгодном положении, чем они находятся сейчас.

3 Пути повышения эффективности налогового контроля за уплатой НДС

3.1 Совершенствование контрольно-аналитической работы налоговых органов по НДС

В непростых экономических условиях 2020 года, под давлением мирового экономического кризиса, вызвавшего стагнацию экономики России, усугубило влияние пандемии COVID 19, результаты контрольно-аналитической деятельности налоговых органов внесли значительный вклад в поддержание экономики. Одним из важнейших факторов обеспечения эффективности налоговых проверок выступило совершенствование контрольно-аналитической работы.

Дестабилизация экономики привела к тому, что налоговые поступления в консолидированный бюджет сократились по отношению к 2019 году на 7,6 % и составили 21,01 трлн рублей. В федеральный бюджет поступило 10,98 трл. рублей, что ниже уровня 2019 года на 12,9 %. Налоговые доходы консолидированных бюджетов регионов сократились на 0,9 % и составили 10,03 трлн. руб.²⁸



Рисунок 8 – Налоговые поступления в 2020 году

²⁸ Даниил Егоров подвел итоги работы налоговых органов в 2020 году//
https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/10558423/

Активизация налогового администрирования позволила обеспечить рост поступлений от такого важного налога как НДС, так в 2020 году в консолидированный бюджет поступило на 0,3 % больше, чем в 2019 году налоговых доходов по НДС, сумма НДС составила 4,27 трлн. руб.

В государственные внебюджетные фонды поступило 7,2 трлн. рублей, что на 2,3% больше уровня 2019 года.

Обеспечить такие высокие результаты в это сложное время стало возможно прежде всего, благодаря аналитическим инструментам и системам контроля налоговых органов.

Несмотря на то, что введение моратория на налоговые проверки привело к сокращению их числа, так в 2020 году было проведено всего 6 тысяч выездных налоговых проверок, в ходе их реализации в бюджет было доначислено 300 млрд. руб., из них 158 млрд. рублей поступили в бюджет в результате проведения аналитической работы.

Одним из новых активно-внедряемых направлений работы выступает совершенствование контроля за трансграничными операциями. В 2022 году в полную силу заработает единая система диагностики рисков таких операций. Пилотный проект по апробации системы уже стартовал в Санкт-Петербурге, Калужской и Ростовской областях. Внедрение системы позволит сформировать аналитическую базу и осуществлять оперативный контроль до начала выездных налоговых проверок.²⁹

Для решения проблем, связанных с администрированием НДС налоговыми органами, предусматриваются следующие меры:

- определенная регистрация плательщиков НДС;
- введение системы «НДС-платеж»;
- введение системы контроля экспорта товара и возмещением НДС.

²⁹ Белоусова С.Н., Рыкунова В.Л., Трусова Н.С. Цифровизация контрольной деятельности налоговых органов в Российской Федерации в целях мотивации налогоплательщиков к добровольному исполнению своих обязанностей// Известия ЮгоЗападного государственного университета. Серия: Экономика. Социология. Менеджмент. 2020. Т. 10. № 2. С. 131-139

1. Так как фирмы-однодневки, с помощью которых плательщики уклоняются от уплаты, являются зарегистрированными плательщиками НДС, для избегания возможности их исчезновения, необходимо совершенствование самой процедуры регистрации плательщиков.

По мнению автора для избегания возможности исчезновения фирм-однодневок, с помощью которых плательщики уклоняются от уплаты (которые являются зарегистрированными плательщиками НДС) следует совершенствовать процедуру регистрации плательщиков, которые в свою очередь должны включать в себя:

- Процедуры, которые не будут позволять получать статус налогоплательщика подставными лицами, с помощью недействительных документов и несуществующих адресов.
- Строгие требования к информации, которая предоставляется при регистрации налогоплательщиками.

Указанные требования должны касаться всех лиц, которые обращаются в налоговые органы для регистрации в качестве плательщиков НДС. Создание системы информационного обмена, объединенные в единую всероссийскую сеть базы данных различных ведомств, необходимо для упрощения осуществления проверок предоставленных сведений.

2. Развитие инструментов налогового администрирования и профилактика правонарушений.

В целях профилактики уголовных и административных правонарушений в сфере налогообложения необходимо шире использовать ресурсы (в частности, и юридические средства) существующей системы налогового администрирования. Совершенствование системы администрирования возможно в следующих направлениях:

1) Законодательное обоснование расширения сфер и временных рамок проведения камеральных проверок, а также совершенствование механизма проведения встречных проверок.

2) Усиление роли правоохранительных органов в проведении мероприятий налогового контроля, развитие форм информационного взаимодействия между таможенными, налоговыми, финансовыми и правоохранительными органами.

3) Введение специального порядка регистрации налогоплательщиков НДС – с учетом реального осуществления ими предпринимательской деятельности.

4) В качестве меры, альтернативной НДС-счетам, могло бы стать введение своего рода "налогового лицензирования" (в форме специального налогового режима) в отношении права налогоплательщиков на получение сумм НДС от покупателей на свои расчетные счета. Налогоплательщику, перешедшему на специальный налоговый режим, присваивается специальный регистрационный код. В случае нарушения установленных законом требований налогоплательщик лишается на определенный период права на применение специального налогового режима, принудительно переводится на общий налоговый режим. Налогоплательщики, действующие в рамках общего налогового режима, не получают НДС от покупателей. Покупатели в таком случае выступают в качестве налоговых агентов и перечисляют НДС непосредственно в бюджет либо производят зачет НДС без уплаты суммы налога в бюджет.

3. Ограниченные возможности раскрытия информации о выявленном у налогоплательщиков несформированном источнике по цепочке поставщиков товаров (работ, услуг) для принятия к вычету НДС.

Благодаря системе АСК «НДС-2» можно выявить у налогоплательщиков несформированный источник по цепочке поставщиков товаров (работ, услуг) для принятия к вычету НДС, но информация об этом может быть раскрыта только с согласия налогоплательщиков и их поставщиков, любая информация, содержащая налоговую или коммерческую тайну, не подлежит раскрытию третьим лицам.

С целью ликвидации спроса на незаконные схемы налоговой оптимизации предлагается внести изменения в статью 102 НК РФ, направленные как на раскрытие доли несформированного источника по НДС, так и на возможность представления налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) налоговому органу согласия на признание сведений, составляющих налоговую тайну, доступными ограниченному кругу лиц, и режим доступа к ним.

4. Следует проводить работу с налогоплательщиками, в отношении которых выявлены налоговые риски.

Например, могут проводиться комиссии в присутствии представителей налогоплательщиков, на которых будут рассматриваться налоговые риски, выявленные в ходе предпроверочного анализа, а также заслушиваться и рассматриваться пояснения представителей налогоплательщиков в отношении выявленных рисков. Указанная мера позволит налогоплательщикам исправить выявленные при камеральной проверке нарушения, избежать низкоэффективных выездных проверок по налогу на добавленную стоимость.

5. Механизм применения счетов-фактур

Применение счетов-фактур является одним из важнейших механизмов над полнотой и правильностью исчисления и уплатой НДС. Тем не менее из-за несовершенства порядка их применения возникают проблемы. Использование подложных счетов-фактур и счетов-фактур, выданных по вымышленным фактам реализации, а также отсутствие сбалансированности прав и обязанностей у покупателей и продавцов. Отметим, что счета-фактуры не всегда выполняют те функции, которые на них возлагаются законом.

В этой связи необходимо совершенствование механизма применения счетов-фактур, а в частности:

– в рамках НК РФ установление административной ответственности налогоплательщиков-продавцов за несоблюдение оформления и предъявления покупателям счетов-фактур;

- внедрение счетов-фактур как бланков строгой отчетности, защищенных от подделки. При этом порядок применения счетов-фактур должен предусматривать регистрацию счетов-фактур в налоговых органах;
- применительно к обороту отдельных видов товара формирование системы предварительной уплаты НДС в бюджет путем введения в оборот защищенных от подделки счетов-фактур специального вида (по принципу налоговой марки). Приобретение у государства такого счета-фактуры должно юридически приравниваться к уплате соответствующих сумм налога. Такие счета-фактуры могут передаваться покупателю вместе с товаром, а также использоваться им для обоснования возмещения или вычета налога в упрощенном (формальном) порядке, а также в качестве средства расчетов при приобретении новых аналогичных счетов-фактур;

В современной налоговой системе России существует ряд проблем, мешающих повышению эффективности налогового контроля за уплатой налога на добавленную стоимость. Эти проблемы носят различный характер – они связаны с неточностями в налоговом законодательстве, с недостатками в организации контрольной работы налоговых органов, с существованием умысла налогоплательщиков по уклонению от уплаты налога, с возникновением проблем в практике исчисления налога.

3.2 Оценка эффективности порядка налогового контроля по НДС

Вопрос собираемости налогов является в настоящий момент очень актуальным. Данный показатель позволяет оценить эффективность налогового администрирования.

Показатель собираемости налогов и сборов характеризует уровень исполнения налогоплательщиками заявленных налоговых обязательств. Действующая методика расчета собираемости налогов и сборов основана на сопоставлении фактически поступивших и начисленных налогов за отчетный период. На протяжении последних лет уровень собираемости налогов и сборов,

рассчитанный по методике ФНС России, находится на достаточно высоком уровне (свыше 96%), что свидетельствует о высоком уровне налоговой дисциплины налогоплательщиков в отношении заявленных ими налоговых обязательств.

Для оценки качества применения НДС в России следует воспользоваться коэффициентом C-efficiency, который часто применяется в странах ОЭСР. Данный коэффициент рассчитывается как соотношение поступлений от НДС к потреблению, деленное на стандартную ставку:

(4)

где C-efficiency- коэффициент собираемости

Коэффициенты собираемости НДС (C-efficiency) представлены в таблице 2.

Таблица 2. Коэффициент собираемости НДС (C-efficiency) в России и ряде стран ОЭСР 2017–2020 гг.

Коэффициент собираемости НДС в России и ряде стран ОЭСР 2017–2020 гг.				
	2017	2018	2019	2020
Россия	18,57	19,12	19,42	19,89
Дания	38,70	40,56	37,06	40,19
Нидерланды	28,21	29,81	30,04	31,47
Швеция	37,49	37,02	34,03	35,61
Австрия	38,30	37,95	38,18	37,27
Италия	21,79	22,44	21,22	20,93
Испания	22,01	23,06	21,49	21,14
Франция	30,39	31,62	30,11	30,38

В период 2017–2020 гг. коэффициент собираемости НДС в России составлял примерно 19%. Значение коэффициента существенно ниже представленных стран, что свидетельствует о том, что система исчисления и взимания НДС менее эффективна по сравнению со странами ОЭСР.³⁰

³⁰ Таблица составлена автором // <http://stats.oecd.org/Index.aspx>

В странах ОЭСР в течение 2018–2019 гг. отмечалась противоречивая динамика поступлений НДС. В табл. 5 приведены данные, характеризующие динамику доли поступлений НДС в ВВП и в общих налоговых доходах указанных стран за период 2018–2019 гг. Как видно из таблицы, в ряде стран (Нидерланды, Австрия) наблюдалась незначительная, но устойчивая тенденция к росту поступлений, в то время как в других странах произошло либо незначительное снижение доходов от НДС (Дания, Швеция, Испания), либо сохранились ранее достигнутые объемы поступлений налога (Италия, Франция). Несмотря на незначительные колебания поступлений доли НДС в ВВП, позиция данного налога в отношении ко всем налоговым доходам (включая взносы на социальное страхование) в среднем по приводимым в табл. 5 странам ОЭСР не изменилась, оставаясь на уровне 18,0–18,5%.

Таблица 3 – Динамика налоговых поступлений НДС в отдельных странах ОЭСР в период 2018–2019 гг.

страны ОЭСР	% ВВП		% от общего объема налоговых поступлений	
	2018	2019	2018	2019
Дания	9,5	9,3	21,5	20,1
Нидерланды	6,8	7,1	17,6	18,2
Швеция	9,2	9,1	21,1	21,3

Окончание таблицы 3

страны ОЭСР	% ВВП		% от общего объема налоговых поступлений	
	2018	2019	2018	2019
Австрия	7,6	7,7	18,0	18,0
Италия	6,2	6,2	14,8	14,7
Испания	6,6	6,5	19,0	18,7
Франция	7,1	7,1	15,4	15,9

* Включая взносы на социальное страхование.

Отдельно отметим, что в странах с высоким уровнем налоговой нагрузки по НДС, например, в Дании и Швеции, где базовая ставка установлена в размере 25%, объем поступлений в среднем за рассматриваемый период составлял около 9,3 и 9,1% ВВП соответственно.

В странах – лидерах европейской экономики, которые были рассмотрены в таблице, где уровень базовой ставки близок к российскому (16–20%), объем поступлений был пропорционален величине ставки (например, во Франции при ставке 20,6/15,9% – 7,1% ВВП, в Австрии при ставке 20%–7,7% ВВП).

В странах ЕС с одинаковым уровнем ставки НДС поступления налога в течение рассматриваемого периода довольно заметно различались. Так, при одинаковом значении базовой ставки в Австрии и Италии объем поступлений в среднем за 2018–2019 гг. был зафиксирован на отметках 7,7% и 6,2% ВВП соответственно. Такие отклонения могут объясняться как масштабом использования льготных налоговых ставок и перечнем освобождений, так и отличиями в качестве администрирования и законопослушности плательщиков.

Вместе с тем, в мировой практике оценка собираемости налогов и сборов основана на определении «налогового разрыва» – разницы между суммами фактически поступивших налогов и предполагаемых сумм налога, которые

могли бы поступить в бюджетную систему при условии полного исполнения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах. В частности, при расчете «налогового разрыва» учитываются следующие факторы: несоблюдение законодательства о налогах и сборах, вызванное ошибками налогоплательщиков; умышленное уклонение от уплаты налогов и сборов, в том числе – влияние «теневой» экономики; задолженность по налогам и сборам и т.д.

Таким образом, применяемый в мировой практике показатель «налогового разрыва» позволяет оценивать уровень эффективности налогового администрирования с учетом объемов мобилизации дополнительных налоговых поступлений за счет работы налоговых органов по вовлечению в налоговый оборот новых объектов налогообложения (включая денежные потоки) и общего сокращения теневого сектора экономики. Иными словами, расчет показателя «налогового разрыва» дает возможность провести пофакторную оценку сокращения, либо увеличения разницы между потенциально возможными налоговыми поступлениями и фактически поступившими в бюджетную систему суммами налогов и сборов. Налоговые разрывы могут образовываться в связи со следующими принципами поведения налогоплательщиков:

- недобросовестное/неосмотрительное делопроизводство и ошибочная подготовка налоговых деклараций;
- незнание закона;
- умышленное уклонение или занижение налогооблагаемой базы посредством нелегальных схем уклонения;
- неспособность подать налоговую декларацию; – отказ выплачивать начисленную задолженность по налогам (включая неспособность платить).

В таблице 4 представлено раскрытие понятие налогового разрыва в странах ОЭСР.

Таблица 4. Раскрытие понятия налогового разрыва в странах ОЭСР

Понятие налогового разрыва в странах ОЭСР	
Собранный налог	Общая сумма налога, собранная со всех заявленных и оцененных обязательств
Налоговый потенциал	Общая сумма налогов, которые будут собраны при совершенном применении налогового законодательства
Налоговый разрыв (брутто)	Общая сумма налога, не уплаченная добровольно в течение налогового периода
Налоговый разрыв (нетто)	Общая сумма налога, которая остается не выплаченной в течение налогового периода после вступления в действие мер принудительного характера

Примером международных атрибутов налоговых разрывов могут послужить:

- схемы и механизмы, используемые намеренно для сокрытия активов (и связанных с ними доходов) в «труднодоступных» офшорных зонах
- схемы и механизмы, используемые для незаконного переноса прибыли в налоговые юрисдикции с меньшим налогообложением (или с отсутствием такового)
- срансграничные расходы на услуги и нематериальные активы (например, через Интернет), которые не потребуют оплаты НДС/налогов с продаж.

Схематично методы, обычно используемые для оценки налоговых разрывов в странах ОЭСР, можно представить в следующей таблице 5.

Таблица 5– Метод оценки разрывов

Метод оценки разрывов	
НДС	Методология составления национальных счетов, выборочные проверки, сверка административно-управленческой информации (например, списанных сумм)

Методология составления национальных счетов – методология, при которой происходит оценка теоретических баз по НДС за отчетный год после учета всех факторов, которые законно уменьшают налоговую базу по НДС (нльготы, льготные тарифы и др.) Далее теоретическая база по НДС сравнивается с фактическими сборами (которые, как правило, отставали), чтобы произвести оценку налогового разрыва. Принятие на себя обязательства налоговыми институтами разных стран ОЭСР по оценке налогового разрыва ведет к неминуемым разногласиям между ними. Это касается прежде всего стран с развитой экономикой.

Таким образом, в налоговых органах стран ОЭСР не сложилось единственного универсального способа оценивать налоговый разрыв. Также отсутствует определенная позиция в отношении необходимости проводить оценку налогового разрыва. Результаты исследований оценок и налоговой разрыв за рубежом свидетельствуют о том, что основными компонентами налогового разрыва в Дании, Швеции составляют недоимки по налогу на прибыль малого бизнеса и сокрытие доходов самостоятельно занятых; в Великобритании налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, НДС; в США занижение обязательств физических лиц. Таким образом, большая часть налоговых утечек относится на счет небольших предприятий и самостоятельно занятого населения. Значительное беспокойство у налоговых юрисдикций вызывает факт широкого использования оффшорных зон для сокрытия активов на праве бенефициарного владения. Подобный риск несоблюдения налоговых обязательств налогоплательщиками трудно оценим и является составной частью налогового разрыва любой страны. Более детальное

изучение положения дел странами-членами ОЭСР показало, что: – физические лица разместили вклады в 12 банках из оффшорных юрисдикций на сумму более 230 млрд долл. США; – общая сумма депозитов размещенных физическими лицами в указанных банках превышает 1 трлн долл. США; – приблизительная оценка налоговых потерь для стран по всему миру от вкладов в оффшорных зонах составляет около 28–36 млрд долл. США.

Наработки методов оценки налогового разрыва в странах ОЭСР и других странах, а также международных организаций представлены в приложении А.

Несмотря на то, что практики применения оценки налоговых разрывов отличаются в каждой стране, однако страны проявляют к теме сокращения налоговых разрывов все возрастающий интерес. Актуальным вопросом, требующим глубокого исследования в России, является разработка методики определения собираемости налогов и сборов с учетом показателей налогового разрыва и налогового потенциала по основным видам налогов, в том числе на отраслевом и территориальном уровнях.

С помощью коэффициента С-efficiency, который широко применяется в странах ОЭСР, был рассчитан собираемость налога на добавленную стоимость и проведен сравнительный анализ. В период 2017–2020 гг. коэффициент собираемости НДС в России составлял примерно 19%. Значение коэффициента существенно ниже, чем в ряде стран ОЭСР, что свидетельствует о том, что система исчисления и взимания НДС менее эффективна по сравнению со странами ОЭСР.

Как известно, эффективность системы взимания НДС зависит от трех факторов:

- структурирования НДС (ставки, льготы, налоговая база, момент уплаты и др.);
- возможностей налогового администрирования;
- добросовестности налогоплательщиков.

Поэтому для получения большей отдачи от введения НДС считаем целесообразным сосредоточиться на совершенствовании законодательства, улучшении администрирования НДС, работе с налогоплательщиками.

В настоящее время, вопросы, связанные с совершенствованием организации налогового контроля и определением путей его совершенствования, представляются весьма актуальными. Неотвратимость привлечения к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство, должна стать основной целью налогового контроля, поэтому ФНС постоянно разрабатывает новые средства для реализации этой цели. Важнейшими условиями повышения качества налогового контроля выступают: совершенствование организационной структуры налоговых органов, укрепление их материально-технической базы, использование новых технологий контрольной работы, в том числе и по отбору налогоплательщиков для проведения налоговых проверок, изменение концепции взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, поднятие на принципиально новый уровень информационно-технологического обеспечения аналитической работы (создание центров обработки данных – ЦОД), повышение квалификации кадров, разработка качественных профессиональных стандартов деятельности работников налоговых органов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В ходе изучения налогового контроля, рассмотрения основных форм и схем их реализации на примере НДС, а именно его элементов, анализа за исчислением и уплатой, а также выявления основных проблем и поиск их решений, мы приходим к следующим выводам.

Появление налогов связывают с появлением первых государств. Для финансирования деятельности государства и были введены налоги. Развитие косвенного налогообложения проходило на протяжении многих веков, вводились новые налоги, совершенствовались системы налогообложения.

НДС — это косвенный налог, который платится при реализации товаров, услуг и имущественных прав. Налогоплательщиками НДС являются российские организации и индивидуальные предприниматели, а также импортёры и экспортёры.

На сегодняшний день можно выделить следующие инновации в налоговом администрировании: создание единой информационной базы данных ФНС, расширение электронного документооборота, автоматизированный контроль за возмещением НДС, система управления рисками, внедрение онлайн-кассовых аппаратов и др.

Автоматизация позволяет повысить эффективность подготовки налоговой отчетности и внедрить контрольные процедуры для ее проверки.

Эволюционные преобразования содержания и форм налоговой отчетности происходят под воздействием не только экономических процессов, но и под воздействием повсеместной цифровизации.

Таким образом, совершенствование системы налогового контроля за исчислением и уплатой НДС позволит улучшить организацию налогового контроля в целом и обеспечит полный контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей в бюджет.

В результате анализа роли и значения НДС как элемента доходов Федерального бюджета за 2017–2020 годы выявлено, что данный налог

составляет существенную часть поступлений в бюджет России и составляет более 30% от бюджета анализируемого уровня. Однако наблюдается количественное и качественное снижение абсолютных и относительных величин этих поступлений за 2018 и 2019 годы, а также увеличение доли НДС, полученного в результате импорта, что свидетельствует об импортозамещении товаров и услуг и снижении экономической безопасности государства.

Особыми нарушениями налогового законодательства по НДС, которые были обнаружены после проведения налогового контроля, считается неправомерное использование налогового вычета по НДС по счетам-фактурам налогоплательщиков, пытающихся избежать налогообложение. Незаконное предъявление налоговых вычетов по НДС минимизирует для налогоплательщиков сумму НДС, при этом обналичивая денежные средства за счет «технических» организаций и фирм-«однодневок». Из-за несовершенства порядка их применения возникают проблемы. Использование подложных счетов-фактур и счетов-фактур, выданных по вымышленным фактам реализации, а также отсутствие сбалансированности прав и обязанностей у покупателей и продавцов.

Был выявлен ряд проблем, в том числе при осуществлении налогового контроля, которые были указаны выше. В настоящее время есть много способов решения этих проблем, нужно реформировать налог на добавленную стоимость, проведя сравнительный анализ с опытом функционирования систем в зарубежных странах. Решение указанных проблем заключается в корректировке правил функционирования НДС так, чтобы с одной стороны, налоговые и другие контролирующие органы могли обеспечить администрирование налога (предотвращать увод НДС через подставные «однодневные» фирмы), с другой стороны, любые добросовестные налогоплательщики-производители и экспортёры, оказались в более выгодном положении, чем они находятся сейчас. Например, как это было сделано в 2017 году налогоплательщикам была доставлена еще одна возможность в ускоренном порядке вернуть исчисленную к возмещению сумму НДС, еще до

окончания камеральной проверки декларации. Для этого они могут использовать поручительство третьего лица, обеспечивающие исполнение обязательств по налогам.

С помощью коэффициента C-efficiency, который широко применяется в странах ОЭСР, был рассчитан собираемость налога на добавленную стоимость и проведен сравнительный анализ, в период 2017–2020 гг. коэффициент собираемости НДС в России составлял примерно 19%. Значение коэффициента существенно ниже, чем в ряде стран ОЭСР, что свидетельствует о том, что система исчисления и взимания НДС менее эффективна по сравнению со странами ОЭСР.

Как известно, эффективность системы взимания НДС зависит от трех факторов:

- структурирования НДС (ставки, льготы, налоговая база, момент уплаты и др.);
- возможностей налогового администрирования;
- добросовестности налогоплательщиков.

Поэтому для получения большей отдачи от введения НДС считаем целесообразным сосредоточиться на совершенствовании законодательства, улучшении администрирования НДС, работе с налогоплательщиками.

В современной налоговой системе России существует ряд проблем, мешающих повышению эффективности налогового контроля за уплатой налога на добавленную стоимость. Эти проблемы носят различный характер – они связаны с неточностями в налоговом законодательстве, с недостатками в организации контрольной работы налоговых органов, с существованием умысла налогоплательщиков по уклонению от уплаты налога, с возникновением проблем в практике исчисления налога.

Несмотря на то, что практики применения оценки налоговых разрывов отличаются в каждой стране, однако страны проявляют к теме сокращения налоговых разрывов все возрастающий интерес. Актуальным вопросом, требующим глубокого исследования в России, является разработка методики

определения собираемости налогов и сборов с учетом показателей налогового разрыва и налогового потенциала по основным видам налогов, в том числе на отраслевом и территориальном уровнях.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ
- 2 Глава 21 Налогового кодекса РФ «Налог на добавленную стоимость»// Электронноправовая база «Консультант Плюс». URL:http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/5eec45b5e2f637ffe05.99160528cес70be3f1e60/
- 3 Краткая информация об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации и государственных внебюджетных фондов (млрд. руб.) // Министерство финансов РФ (Дата обращения: 28.04.2022)
- 4 Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов (утв. Минфином России) // Информационный портал Консультант плюс. --//-- URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_308390/8e2dd0994342861d9616fc6cb51fd401f8b41f9e/
- 5 Письмо ФНС России от 04.04.2019 N ЕД-4-15/6183@ "О предоставлении возможности направлять в налоговый орган банковскую гарантию в электронной форме" // Консультант Плюс
- 6 Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 12 ноября 2015 г. по делу N A48-61/2015// Консультант Плюс [Электронный ресурс]: справочно-правовая система/ ЗАО «Консультант Плюс»
- 7 Правовое регулирование налога на добавленную стоимость: налогоплательщики и основные элементы налога //-- URL: <http://5fan.ru>
- 8 Приказ Федеральной налоговой службы от 5 декабря 2016 г. N ММВ-7- 1/667@ "Об утверждении форм статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы на 2017 год"-- URL: <http://ivo.garant.ru>
- 9 Безопасная доля налоговых вычетов по НДС. /--URL: <http://elibrary.ru>
- 10 Беликова Т., Все об НДС. Издательство: «Питер». - 2006. - 120 с.
- 11 Белоусова С.Н., Рыкунова В.Л., Трусова Н.С. Цифровизация контрольной деятельности налоговых органов в Российской Федерации в целях

мотивации налогоплательщиков к добровольному исполнению своих обязанностей// Известия Юго-Западного государственного университета. Серия: Экономика. Социология. Менеджмент. 2020. Т. 10. № 2. С. 131-139

12 Белоусова С.Н., Рыкунова В.Л., Хардикова Л.Н. Выполнение налогом на доходы физических лиц фискальной и регулирующей функций в современной налоговой системе// Известия Юго-Западного государственного университета. Серия: Экономика. Социология. Менеджмент. 2017. Т. 7. № 3 (24). С. 107-112.

13 Берсенев, Артем Валерьевич диссертация кандидата экономических наук : 08.00.10 Сургут 2006 <http://dlib.rsl.ru>

14 Больщова Л.А. Социально-экономическая сущность косвенных налогов // Сборник материалов Международной заочной научно-практической конференции (21 марта 2018 г.) - с. 119-123

15 Глава 21 Налогового кодекса РФ «Налог на добавленную стоимость»

// Электронноправовая база «Консультант Плюс». URL:http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/5eec45b5e2f637ffe05.99160528cec70be3f1e60/

16 Гончаренко Л.И., Вишневский В.П., Гурнак А.В. Особенности налогового регулирования в контексте четвертой промышленной революции // Экономика. Налоги. Право. 2020. № 1. С. 114-122. Doi: 10.26794/1999-849X-2020-13-1-114-122.

17 Голик Е.Н., Налоги и косвенное налогообложение: учебное пособие– Ростов-на Дону: ООО «МиниТайп», 2011. – 376 с.

18 Горловская Е.А. Налог на добавленную стоимость в Российской Федерации // Аллея науки. – 2018. – Т. 3. № 5 (21). – С. 870-872.

19 Даниил Егоров подвел итоги работы налоговых органов в 2020 году// – URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/10558423/

20 Краткая информация об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации и государственных внебюджетных фондов (млрд. руб.) // Министерство финансов РФ (Дата обращения: 28.04.2022)

- 21 Кудряшов, С.Н. Проверка деклараций по НДС / С.Н. Кудряшов // «Индивидуальный предприниматель: бухгалтерский учет и налогообложение», 2011. - № 2-4. С. 7 - 14.
- 22 Кудряшова Е.В. Налог на добавленную стоимость во всей своей универсальности. Налоги. -2015.-№3.-С.5 – 9
- 23 Лермонтов, Ю. Камеральные и выездные налоговые проверки. Спорные вопросы проведения / Ю. Лермонтов // «Финансовая газета», 2014. - № 21. С. 5 - 7.
- 24 Магомадов Ш.А., Налог на добавленную стоимость: принципы налогообложения и динамика собираемости // Сборник статей Международной студенческой научной конференции: «Поколение будущего». Санкт-Петербург, 2019. – С. 215-222.
- 25 Майбуров И. А., Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. — Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. — 591 с.
- 26 Миляков Н.В., Налог на добавленную стоимость: Уч.-практ. пос. Издательство
- 27 Миляков Н.В., Налоги и налогообложение: учеб. пособие/ Н.В. Миляков. – М.:КРОНУС, 2006. – 415с
- 28 Налогообложение физических лиц в системе экономической безопасности. Хардикова Л.Н., Белоусова С.Н., Афанасьева Л.В., Артемов Р.В., Белоусова Л.С., Девятилова А.И., Клименко П.А., Маркина С.А., Носачевская Е.А., Приходченко О.С., Рыкунова В.Л., Севрюкова Л.В.
- 29 Ордынская Е. В., Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник и практикум для СПО / Е. В. Ордынская. — Москва: Юрайт, 2015. — 406 с.
- 30 Панин, В.А., Оформление результатов налоговой проверки / В.А. Панин // Журнал «Российский налоговый курьер», 2012. - № 2. С. 4 -75.

- 31 Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения: Учебное пособие / Под общ. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2015. – 126 с
- 32 Пепеляев С.Г., Попов П.А., Косов А.А. и др. Указ.соч. С.320
- 33 Пинская М.Р., основы теории налогов и налогообложения / Под научн. ред. д.э.н. проф. В.С. барда: Монография. – М.: Издательство «Палеотип», 2004. – 216 с
- 34 Погорлецкий А.И., Налогообложение трансграничных операций электронной коммерции: особенности, проблемы и возможности // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2019. №. 46. С. 229-250.
- 35 Пушкарева В.М., История финансовой мысли и политики налогов // Финансы и статистика. – 2001. – с. 253
- 36 Пышкина Н.Л., Якушев М.Ф., Анализ практики и результатов использования автоматизированной системы контроля «НДС-2» // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2017. № 7. С. 831-844
- 37 Рыкунова В., Афанасьева Л., Ткачева Т., Белоусова С., Циклаури В., Севрюкова Л. Организация и методика проведения налоговых проверок .Курск, 2021.
- 38 Сайдулаев Д.Д., Механизмы и методы осуществления налогового контроля при взимании НДС // Актуальные вопросы права, экономики и управления. Сборник статей XI Международной научно-практической конференции: в 3 частях. – 2017. – С. 165-168.
- 39 Скрипченко, В. Налоги и налогообложение / В. Скрипченко. - СПб. : ИД «Питер»; М.: Издательский дом «БИНФА», 2007. – 356 с.
- 40 Смелова Е. В., Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник и практикум для СПО / Е. В. Смелова. — Москва: Юрайт, 2015. — 406 с.
- 41 Тимошенко В.А., Совершенствование контроля за исчислением и уплатой НДС на базе «АСК НДС-2» // Право и экономика. 2017. № 11. С. 61-65.

- 42 Титова, С.И., Камеральная проверка по налогу на прибыль / С.И. Титова // «Налог на прибыль: учет доходов и расходов», 2014. - № 2. С. 36 - 48.
- 43 Тихомиров Б.Я., Совершенствования налогового контроля / Б.Я. Тихомиров // Налоговед, 2013. - № 3. С. 7 - 9
- 44 Тихонова А.В., Налог на Google: как не сделать шаг назад в ближайшем будущем // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. № 19. С. 1129-1139.
- 45 Троянская М.А., Горизонтальный налоговый мониторинг как инструмент совершенствования налогового администрирования // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2017. Т. 6. № 3 (20). С. 347-350.
- 46 Цымбаленко, С. В. Таможенно-тарифное регулирование внешнеторговой деятельности: учебное пособие / С.В. Цымбаленко. — Ставрополь:СевероКавказский федеральный университет, 2014. — 169 с.
- 47 Экономика зарубежных стран, Ж.Н. Комиссарова//— URL:<https://mirec.mgimo.ru/upload/pdf/2015-02/komissarova-french-tax-system.pdf> URL: <http://www.nalog-nalog.ru> (дата обращения 07.05.2022).
- 48 Юткина Т.Ф., Налоги и налогообложение [Текст]: учебник / Т.Ф. Юткина. - М.: ИНФРА - М, 2010. - 576с.
- 49 Налог на добавленную стоимость //— URL: <http://revolution.allbest.ru>
- 50 Налоговая аналитика ФНС России. //— URL:<http://analytic.nalog.ru/portal/> (дата обращения: 03.05.2022).
- 51 О федеральном бюджете на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов» //— URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/802503-7>
- 52 Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – 2020. URL: https://www.nalog.ru/rn50/related_activities/statistics_and_analytics/.
- 53 Прогнозы Министерства экономического развития, агентств Fitch и Bloomberg // Информационный портал BankiClub//— URL: https://zen.yandex.ru/media/id/5b9ba35cc3cbc000ab140b83/prognoz-kursa-dollara-na-2021- god-5f892ef832cf0314624cba5f?utm_source=serp

54 Forms and methods of tax control: ratio of concepts Rykunova V.L., Belousova S.N., Kirilchuk I.O., Kirilchuk I.O. The Social Sciences (Pakistan). 2016. T. 11. № 15. C. 3697-3701.

55 Organisation for economic CO-operation and Development//
<https://stats.oecd.org/Index.aspx#>

56 Pagan J.A., Soydemir G., Tijerina-Guajardo J.A. (2001). The Evolution of VAT Rates and Government Tax Revenue in Mexico // Contemporary Economic Policy. Vol. 19. P. 424–433.

57 Tax code of the russian federation part one no. 146-fz of july 31, 1998 and part two no. 117-fz of august 5, 2000 | Правовая база (7/38) //– URL: <http://russianpeople.ru>

58 The historical and legal aspect of value-added taxformation and development in russian federation. /– URL: <http://elibrary.ru>

59 Value-Added Tax (3/3)/ URL: <http://russian-tax-code.com>

60 La fiscalité française / Direction générale des finances publique //– URL: www.impots.gouv.fr

ПРИЛОЖЕНИЕ А

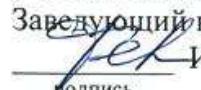
Оценки налогового разыма

Таблица А1- Наработка методов оценки налогового разыма в странах ОЭСР и других странах

Оценки налогового разыма в странах ОЭСР и других странах	
Великобритания	Всеобъемлющая программа оценки налогового разыма на месте. Подробный отчет подготавливается и издается ежегодно. Для налоговых органов Великобритании установлены различные стратегические цели, так или иначе связанные с налоговыми разымами
Дания	Комплексная программа, предназначенная для развития соблюдения законодательных требований предприятиями и частными лицами и сокращения налогового разыма в сфере промышленности в совокупности, в общем, и региональном аспекте, в частности.
США	Большой опыт работы по оценке налогового разыма; основное усилие направлено на Национальную исследовательскую программу. США развернули большую программу исследований, в ходе которой намерены получить больше текущих оценок по всем налогам, категориям доходов, статьям затрат и типам рисков. Федеральная комиссия США по налогам и сборам имела стратегическую цель достичь 86% уровня добровольного исполнения обязательств.
Мексика, Чили, Аргентина	Налоговые органы в этих странах, как известно, обеспечивают регулярную оценку налоговых разымов по основным налогам, как того требуют их правительства
ИНТОСАИ (Международная организация высших органов финансового контроля)	ИНТОСАИ поддерживает государства-члены разрабатывать методологию «сверху вниз» и «снизу вверх» для целей оценки налогового разыма по НДС для проверки достоверности, а также для сопоставления международного опыта
Франция	Национальный ревизионный орган провел собственное исследование налогового разыма во французской системе
Австралия	Налоговые органы Австралии разрабатывают усовершенствованную систему методологии «сверху вниз», которая включает некоторые разработки в совершенствовании оценки налогового разыма с целью его управления и планирования.

Министерство науки и высшего образования РФ
Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, государственного управления и финансов
Кафедра финансов и управления рисками

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

И.С. Ферова
подпись
«16 » июня 2022 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

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

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ НДС В РФ

Руководитель


подпись, дата

доцент,
руководитель НУЛ
канд. экон. наук

C. A. Козлова

Выпускник


подпись, дата

T. A. Григорян

Нормоконтролер


подпись, дата

E.V. Шкарпетина

Красноярск 2022