

## 1.2. ДЕТЕРМИНАНТЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Ширяева Н.М., к.э.н., доцент,  
кафедра налогов и налогообложения

*Ростовский государственный экономический  
университет, г. Ростов-на-Дону*

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)  
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Предметом исследования являются практические аспекты налоговых отношений, возникающие при функционировании и взимании налога на добавленную стоимость, а также исследование недостатков в действующей системе налогообложения. Тема исследования, безусловно, актуальна, так как при исчислении налога на добавленную стоимость (НДС), недобросовестные налогоплательщики пытаются применить различные способы его оптимизации и схемы уклонения. НДС имеет множество минусов, однако есть и преимущественное количество плюсов. В процессе генезиса налога в его администрировании возникает множество проблем, которые необходимо проанализировать и детерминировать. Особое внимание в статье уделяется совершенствованию методологии администрирования НДС, использовались методы анализа, обобщения, синтеза. Сделаны выводы о том, что существует несколько возможных направлений решения проблемы незаконного возмещения НДС из бюджета, безакцептное удержание НДС в пользу бюджета, введение специальной регистрации налогоплательщиков НДС, совершенствование методики налогового администрирования путем развития системы центров обработки данных (ЦОД), совершенствование контрольно-аналитической работы налоговых органов.

Наиболее новой и совершенной формой универсальных акцизов является налог на добавленную стоимость (НДС). Его быстрое распространение специалисты оценивают как самое важное и впечатляющее достижение XX в. в сфере налогообложения. Идея НДС родилась у немецкого предпринимателя фон Сименса в 1920-х гг. Тогда же появились и первые предложения по организации его взимания, в частности метод счетов-фактур, автором которого является Адамс. Современная форма этого налога была разработана и описана французским экономистом М. Лоре, который считается «отцом НДС». В настоящее время НДС обеспечивает весомую часть всех налоговых поступлений в бюджет Российской Федерации (табл. 1). Но вместе с тем, НДС является самым сложным и проблемным налогом, что иллюстрируется высоким уровнем налоговой задолженности по данному виду налога и большому числу налоговых преступлений (табл. 2).

В консолидированный бюджет Российской Федерации в 2014 г. поступило налогов на общую сумму 12 670,5 млрд. руб., в 2015 г. сумма налоговых поступлений составила 13 788,3 млрд. руб., что на 8,8% больше. В 2016 г. в консолидированный бюджет РФ поступило 12 003,7 млрд. руб., что на 12,9% меньше чем в 2015 г., и на 5,3% меньше чем в 2014 г.

Одним из лидирующим налоговым доходом является НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ. В 2014 г. он составил 2 181,4 млрд. руб., в 2015 г. – 2 448,4 млрд. руб., рост составил 112,2%, что свидетельствует о повышении объема реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

Таблица 1

**СВЕДЕНИЯ О ПОСТУПЛЕНИЯХ  
ФЕДЕРАЛЬНЫХ НАЛОГОВ В КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ БЮДЖЕТ РФ В 2014-2016 гг.<sup>1</sup>**

Наименование	Виды налогов		
	всего	НДС на товары, реализуемые на территории РФ	НДС на товары, ввозимые на территорию РФ
<b>2014 г.</b>			
Млрд. руб.	12 670,5	2 181,4	119,3
<b>2015 г.</b>			
Млрд. руб.	13 788,3	2 448,4	141,7
Рост к 2014 г., %	108,8	112,2	118,8
<b>2016 г.</b>			
Млрд. руб.	12 003,7	2 323,3	122,3
Рост к 2015 г., %	87,1	94,9	86,3
Рост 2016 к 2014 гг., %	94,7	106,5	102,5

Таблица 2

**СВЕДЕНИЯ О ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ В БЮДЖЕТНУЮ СИСТЕМУ РФ В 2014-2016 гг.<sup>2</sup>**

Наименование	Виды налогов		
	задолженность перед бюджетом по налогам и сборам, всего	НДС	НДС на товары, работы, услуги, реализуемые на территории РФ
<b>2014 г.</b>			
Млрд. руб.	802,7	368	366,7
<b>2015 г.</b>			
Млрд. руб.	827,5	375,7	374,4
Рост к 2014 г., %	103	102	102,1
<b>2016 г.</b>			
Млрд. руб.	1 031,7	467,9	466,8
Рост к 2015 г., %	124,7	124,5	124,7
Рост 2016 к 2014 гг., %	128,5	127,1	127,3

В 2016 г. – 2 323,3 млрд. руб., что на 5,1% меньше чем в 2015 г. Прирост в 2016 г. к 2014-му – 6,5%. На товары (работы, услуги), ввозимые на территорию РФ, НДС составил в 2014 г. 119,3 млрд. руб., в 2015 г. – 141,7 млрд. руб., что на 18,8% больше чем в предыдущем году, в 2016 г. – 118,8 млрд. руб. Прирост за три года составил 2,5%, что характеризует увеличение импорта в 2015-2016 гг.

<sup>1</sup> Примечание к табл. 1: составлено автором по [8].

<sup>2</sup> Примечание к табл. 2: составлено автором по [8].

Основной проблемой, связанной с НДС, является образование и ежегодный рост задолженности в бюджетную систему по данному виду налога. Под налоговой задолженностью понимается суммарный объем неисполненных обязательств по уплате законодательно установленных налогов и сборов, начисленных пеней за несвоевременную уплату налогов и сборов, а также присужденных штрафных санкций за нарушение налогового законодательства.

Проанализировав задолженность по налогам и сборам в бюджетную систему РФ за 2014-2016 гг. мы можем наблюдать ее ежегодный прирост на 128,5%, задолженность по НДС, учитываемая с момента ее возникновения, в бюджетную систему РФ в 2016 г. по сравнению с 2014 г. составила 127,1%, при том что рост поступлений составил всего лишь 94,7%.

Существует несколько основных причин, обуславливающих образование и рост налоговой задолженности:

- макроэкономические причины;
- причины экономико-правового характера;
- причины организационно-управленческого характера;
- психолого-экономические причины.

Существуют и частные факторы, влияющие на величину налоговой задолженности у хозяйствующих субъектов.

- Во-первых, это возможность миграции организаций-должников из одного субъекта РФ в другой, ведь существующая база данных налогоплательщиков не позволяет своевременно и в полном объеме отслеживать предприятия и не является целостной на всей территории страны.
- Во-вторых, это легкость регистрации организаций, а также сложность привлечения к ответственности учредителей и руководителей.
- В-третьих, отсутствие действенного механизма, позволяющего моментально отслеживать деятельность «фирм-однодневок» и каждого контрагента предприятия.

Кроме того, задолженность возникает вследствие недостатков используемой системы расчетов за товары и услуги между хозяйствующими субъектами, при которой денежные средства поступают на счета организаций-поставщиков с определенным интервалом. В результате этого наступают временные трудности с погашением налоговой задолженности.

В настоящее время НДС является основной частью налоговых поступлений в 136 странах и составляет примерно 25% общемировых налоговых сборов [14, с. 35].

На прогрессию эффекта в обложении НДС оказывают влияние различные факторы в зависимости от приоритетов налоговой политики проводимой в странах мира. Также различаются методики оценивания и статистической информации, поэтому данные в области администрирования налогообложения не всегда могут быть сопоставимы, что и является основной проблемой в области исследований и анализа администрирования НДС в зарубежной практике.

По мнению М.В. Козаковой [9, с. 21], в области данной тематики первенство исследований принадлежит Богетику и Хассану (1993), которые исполь-

зовали статистические данные для анализа из 34 стран, для того чтобы оценить факторы, определяющие эффективную базу НДС [16, с. 86]. В ходе исследования ученые пришли к выводу о том, что величина сбора НДС оказалась в среднем выше в странах, где действовала базовая ставка НДС, применявшаяся к относительно большей налогооблагаемой базе.

Группа исследователей во главе с Эбриллом использовала сопоставление для изучения эффективности НДС, определяемой как натуральный логарифм доли поступлений НДС от личного потребления, выраженной в процентах, на базе выборки от 40 до 89 стран [15, с. 46].

Так, в работе McCarten [17, с. 125] раскрыл зависимость прогрессии эффекта администрирования НДС от таких факторов, как открытость экономики, уровень грамотности населения, издержки на открытие нового бизнеса. Кроме того, используя выборочные статистические данные, автор показал, что отрицательным фактором, снижающим эффективность администрирования, является уровень коррупции в экономике.

За время существования и развития НДС в РФ было осуществлено множество реформ и изменений, которые, безусловно, обусловили рост эффективности функционирования данного налога и увеличение сумм налоговых поступлений.

Контроль со стороны налоговых органов за экономической деятельностью хозяйствующих субъектов должен осуществляться еще на стадии регистрации организаций и индивидуальных предпринимателей в инспекции. Это связано с тем, что многие фирмы создаются для проведения каких-либо разовых операций с незаконной целью (на основании фальшивых документов и от имени мнимых организаций, зарегистрированных по утерянным или украденным документам), либо уклоняются от уплаты налогов путем ложной миграции или реорганизации.

Для выявления и оценки возможных рисков в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также эффективном администрировании рассматриваемого налога, налоговыми органами может быть использована так называемая скоринговая система.

Аналогичная система используется банками и микрофинансовыми компаниями и позволяет оценить платежеспособность и добросовестность заемщика. Первым, кто предложил применять автоматизированную систему, способную классифицировать потенциальных заемщиков на хороших и плохих, был американский экономист Д. Дюран (1941). Скоринг – это система, цель которой заключается в разбиении потенциальных заемщиков на две группы – хороший или плохой [10, с. 26].

В Федеральной налоговой службе РФ применение скоринговой системы возможно путем обеспечения ведения ряда государственных реестров и администрирования экономической деятельности субъектов предпринимательской деятельности, что послужит достаточной базой для фиксации признаков, позволяющих дать поведенческую и финансовую оценку реги-

стрируемым организациям и индивидуальным предпринимателям.

В качестве признаков, по которым должен оцениваться субъект налогообложения, может выступать налоговая нагрузка, рентабельность предприятия, численность работников, состояние счетов, уставный капитал компании, миграция, кредиторская и дебиторская задолженность, объем основных средств, а также внешний вид и поведение заявителей, обратившихся за государственной регистрацией.

Результаты оценки регистрируемого предприятия должны быть систематизированы и внесены в автоматизированную информационную систему (АИС) «НАЛОГ-3» в виде дополнительного листа при вводе входящего номера.

Таким образом, на основании полученной информации и ее анализа в отношении каждого конкретного налогоплательщика возможно будет не только определить группу риска и оценить финансовое состояние налогоплательщика, но и выбрать оптимальную модель поведения работника налогового органа при проведении контрольных мероприятий.

Одним из предлагаемых способов, направленных на повышение собираемости налога и уменьшения количества фактов необоснованного возмещения НДС из бюджета, является способ исчисления и уплаты НДС на основании банковских уведомлений. При этом банки могут выполнять роль налогового агента, удерживая и уплачивая в бюджет перечисленный покупателем НДС.

Так, банку при переводе денежных средств от покупателя продавцу на основании представленного покупателем платежного документа будет необходимо сделать два перевода: произвести перечисление НДС в бюджет, а оставшуюся часть суммы платежа, т.е. полученную выручку продавца, перевести в банк последнего. При этом банковская выписка, т.е. банковское уведомление, в котором содержится запись о безакцептном удержании НДС в пользу бюджета, будет являться для покупателя документальным подтверждением уплаты им НДС и соответственно подтверждением его права на налоговый вычет, а для продавца – документальным подтверждением исполненной им обязанности по уплате НДС в бюджет.

Еще одним эффективным способом, направленным на решение проблем по уплате хозяйствующими субъектами НДС, является проведение специальной регистрации налогоплательщиков данного налога, основанной на выдаче свидетельства участника НДС-оборота. Данная мера позволит сократить число фиктивных или подставных компаний, участвующих в реализации товаров, работ и услуг, по которым уплачивается НДС, а также усложнит применение мошенниками различных схем ухода от налогообложения.

Кроме того, благодаря выдаче свидетельства участника НДС-оборота, представляется возможным устранение из сферы налогового контроля вновь регистрируемых малых предприятий, благодаря чему налоговые органы смогут направить большие усилия на контроль за более крупными и проблемными налогоплательщиками [2].

Одним из перспективных способов увеличения поступлений НДС в бюджет является контроль за реализацией товаров через интернет-сеть и оказание услуг в электронной форме.

На данный момент уже одобрен законопроект, касающийся уплаты НДС иностранными электронными магазинами Google и App Store. НДС должны облагаться несколько категорий цифровых услуг, в спектр которых входит реализация программного обеспечения и цифрового контента, регистрация доменов, хостинг, интернет-телефония, оказание рекламных услуг в сети «Интернет» и др.

В результате с 1 января 2017 г. деятельность иностранных компаний облагается НДС, для чего компаниям необходимо встать на учет в налоговой службе. Подавать декларации по НДС им предстоит в электронной форме с использованием личного кабинета налогоплательщика, а платить сам налог не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

При этом и иностранным компаниям, и отечественным предпринимателям, предоставляющим вышеназванные услуги, гарантируется право на возврат и возмещение излишне уплаченного налога. В то же время уточняется, что если услуги реализуются через компанию-посредника на основе договоров поручения, комиссии, агентских или иных аналогичных договоров, то налоговым агентом в данном случае будет выступать сам посредник.

Совершенствование методики налогового администрирования НДС также возможно посредством развития системы центров обработки данных (ЦОД). На данный момент в РФ существует Центральный ЦОД в Москве, а также четыре региональных ЦОДа, которые располагаются в Санкт-Петербурге, Нижнем Новгороде, Кемерове и Волгограде.

Однако имеющихся в РФ ЦОД недостаточно, поэтому необходимо их повсеместное (региональное) распространение с использованием программного обеспечения, позволяющего не только обнаруживать арифметические и логические ошибки и противоречия в налоговых декларациях, но и централизовать и сопоставлять представленные данные, отслеживать всех контрагентов в цепочке товарооборота, а также сравнивать субъекты налогообложения между собой.

Таким образом, все первичные данные от налогоплательщиков должны сразу же поступать в ЦОД, а уже затем в инспекции для проведения налогового контроля.

Повышение результативности контрольно-аналитической работы налоговых органов может быть выполнено с помощью следующих направлений.

1. Анализ схем, которые применяются плательщиками налогов в целях получения незаконного возмещения сумм НДС из бюджета.
2. Совершенствование эффективности камеральных налоговых проверок.

Необходимо отметить, что выявление и структурирование налоговыми органами типовых признаков деления бизнеса с целью незаконного возмещения сумм НДС из бюджета не обеспечивает их инструментарием для борьбы с используемыми схемами, особенно после вступления в силу поста-

новления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. №53 [1].

Вероятность того, что должностные лица налоговых органов смогут когда-либо предвидеть и обнаружить абсолютно все действия и шаги недобросовестных налогоплательщиков, крайне низка, ведь большинство таких хозяйствующих субъектов всегда творчески подходят к решению своей задачи по уклонению от налогообложения, изобретая все новые схемы. Вдобавок все стратегии, направленные на уклонение от налогообложения, обычно организуются так, что на каждом отдельном участке их исполнения они кажутся вполне законными. Поэтому необходимо производить полный анализ движения товаров от одних хозяйствующих субъектов к другим, а также оценивать экономическую обоснованность каждой проводимой операции.

Законодательная идентификация установленных ранее налоговыми органами конкретных схем по уклонению от налогообложения решит проблему лишь частично. Однако включение уже выявленных схем в Налоговый кодекс РФ приведет к существенному загромождению налогового законодательства.

Совершенствование механизма осуществления камеральных налоговых проверок является более эффективным способом решения проблемы противодействия незаконному возмещению НДС из бюджета. Причем повышение результативности камеральных налоговых проверок по НДС возможно посредством анализа финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов с учетом косвенной информации, а также оценки достоверности показателей налоговой отчетности.

Вместе с тем развитие методики налогового контроля и усиление предупредительных мероприятий сами по себе не могут дать должного эффекта, который ожидает государство в области увеличения налоговых доходов.

Без решения проблемы взаимной ответственности налогоплательщика и государства, без согласования их интересов, усилия налогового администрирования будут безрезультатны.

Кроме того, несмотря на периодически возникающие дискуссии о возможности введения налога с продаж вместо НДС, вряд ли следует ожидать реального воплощения такой идеи, поскольку даже на уровне международных исследований обратный переход (от налога с продаж к НДС) рассматривается как прогрессивная мера налоговой реформы.

Тем не менее, упрощение всех процедур при исполнении обязанностей налогоплательщика, устранение неоднозначно толкуемых норм повысило бы эффективность администрирования налога в РФ.

## Литература

1. Постановление пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 окт. 2006 г. №53 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Академик [Электронный ресурс]. URL: [http://alternative\\_culture.academic.ru/](http://alternative_culture.academic.ru/).
3. Алиммирзоева М.Г. и др. Налог на добавленную стоимость и его роль в формировании доходов бюджета [Электронный ресурс] / М.Г. Алиммирзоева, Б.Х. Алиев, К.Р. Маликова // *Фундаментальные исследования*. – 2017. – №7. – С. 92-96. URL: <https://fundamental-research.ru/ru/article/view?id=41591>.
4. Альбеков А.У. и др. Налоговая система [Текст] : учеб. / А.У. Альбеков, И.С. Вазарханов, Н.Г. Кузнецов. – М. : РИОР : ИНФРА-М, 2016. – С. 583.
5. Веретенникова В.В. Выездная налоговая проверка как форма налогового контроля [Электронный ресурс] / В.В. Веретенникова, Н.М. Ширяева // *Бухгалтерский учет как наука и профессия: мат-лы междунар. межвуз. науч.-практ. конф.* (Волгоград, 20 мая 2016 г.). – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2016. – С. 61-67.
6. Голик Е.Н. Налоги и косвенное налогообложение [Текст] : учеб. пособие / Е.Н. Голик. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Мини Тайп, 2015. – С. 223.
7. Гончаренко Л.И. Налоги и налоговая система Российской Федерации [Текст] : учеб. и практикум для академ. бакалавриата / Л.И. Гончаренко. – М. : Юрайт, 2015. – С. 541.
8. Данные по формам статистической налоговой отчетности [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба: официальный сайт. URL: [https://www.nalog.ru/rn14/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.ru/rn14/related_activities/statistics_and_analytics/forms/).
9. Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога [Текст] / М. Казакова, А. Кнобель, И. Соколов и др. ; под ред. С.Г. Синельникова-Мурылева. – М. : ИЭПП, 2010. – 128 с.
10. Лаврушин О.И. Банковское дело [Текст] / О.И. Лаврушин ; под ред. проф. О.И. Лаврушина. – М. : Финансы и статистика, 2000.
11. Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс [Текст] : учеб. для магистрантов, обучающихся по специальности «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – С. 591.
12. Пивоварова А.И. Неэффективное администрирование НДС как угроза экономической безопасности России [Текст] / А.И. Пивоварова // *Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз*. – 2013. – №2. – С. 126-140.
13. Черник Д.Г. Теория и история налогообложения [Текст] : учеб. для академ. бакалавриата / Д.Г. Черник. – М. : Юрайт, 2014. – С. 364.
14. Ширяева Н.М. Проблемы и перспективные направления администрирования налога на добавленную стоимость [Текст] / Н.М. Ширяева, В.В. Веретенникова // *Актуальные проблемы и пути развития бухгалтерского учета, налогообложения и статистики: мат-лы регион. науч.-практ. конф.* (Ростов н/Д., 30 марта 2017 г.). – Ростов н/Д. : АзовПринт, 2017. – 240 с.
15. Bogetic Z. Determinants of value-added tax revenue: a cross-section analysis [Text] / Z. Bogetic, H. Fareed // *Policy research working papers*. – 1993. – Oct.
16. Ebrill L. et al. The modern VAT [Text] / L. Ebrill, M. Keen, J-P. Bodin, V. Summers // *IMF working paper*. – 2001.
17. McCarten W. The role of organization design in the revenue strategies of developing countries [Text] / W. McCarten // *Global VAT conference*. – 2005. – March.

## Ключевые слова

НДС; налоговое администрирование; уклонение от налогообложения; скоринговая система; бюджет; косвенное налогообложение; налоговый контроль; камеральная проверка; цифровые услуги; ЦОД.

*Ширяева Неонила Михайловна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Автор статьи обращает внимание на то что, без взаимной ответственности налогоплательщика и государства, без согласования их интересов усилия налогового администрирования будут безрезультатны, что упрощение всех процедур при исполнении обязанностей налогоплательщика, устранение неоднозначно толкуемых норм повысило бы эффективность администрирования налога в Российской Федерации.

На основании анализа статистических данных в области эволюции налога на добавленную стоимость (НДС) в мировой практике, подкрепленного оригинальным авторским обзором исследуемой темы, автор справедливо утверждает, что сфера сбора НДС характеризуется одной из наиболее проблемных статей бюджетных поступлений, что позволяет предложить пути сокращения налоговых недоимок по НДС:

- контроль со стороны налоговых органов за экономической деятельностью хозяйствующих субъектов на стадии регистрации организаций и индивидуальных предпринимателей в инспекции;
- использование скоринговой системы, что послужит достаточной базой для того чтобы определить группу риска и оценить финансовое состояние налогоплательщика;
- способ исчисления и уплаты НДС на основании банковских уведомлений;
- проведение специальной регистрации налогоплательщиков данного налога, что позволит сократить число фиктивных или подставных компаний;
- контроль за реализацией товаров через интернет-сеть и оказание услуг в электронной форме;

- развитие системы центров обработки данных (ЦОД) и его программного обеспечения, позволяющее обнаруживать ошибки и противоречия в налоговых декларациях, централизовать, сопоставлять представленные данные, отслеживать всех контрагентов в цепочке товарооборота, а также сравнивать субъекты налогообложения между собой.

Следует согласиться с автором, что повысить результативность контрольно-аналитической работы налоговых органов можно путем развития следующих направлений:

- анализ схем, которые применяются налогоплательщиками в целях получения незаконного возмещения сумм НДС из бюджета;
- совершенствование эффективности камеральных налоговых проверок.

В статье автором выделены основные причины роста налоговой задолженности: макроэкономические факторы, причины экономико-правового характера, организационно-управленческого характера и психолого-экономические причины.

Автор считает логически обоснованным переход от налога с продаж к НДС, присоединяясь к существующим воззрениям, что следует рассматривать такой шаг, как прогрессивную меру налоговой реформы.

Можно сделать вывод, что статья кандидата экономических наук, доцента кафедры налогов и налогообложения ФГБОУ ВПО «РГЭУ(РИНХ)» Неонины Михайловны Ширяевой удовлетворяет требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована для публикации.

*Барыкин С.Е., д.э.н., доцент, профессор Санкт-Петербургского государственного морского технического университета, г. Санкт-Петербург.*

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)

[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)