Угрюмова Анастасия Валерьевна. Налоговое администрирование НДС: опыт применения и пути совершенствования : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Угрюмова Анастасия Валерьевна; [Место защиты: Финансовая акад. при Правительстве РФ].- Москва, 2009.- 136 с.: ил. РГБ ОД, 61 09-8/1804

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ НДС 9

1.1. Причины активного вхождения НДС в национальные налоговые системы 9

1.2. Анализ экономической природы НДС как вида косвенного налога 17

1.3. Фискальный потенциал НДС и его реализация в российской налоговой системе...29 ГЛАВА 2. СОВРЕМЕННАЯ РОССИЙСКАЯ ПРАКТИКА НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НДС 38

2.1. Современная научная дискуссия о содержании, целях и задачах налогового администрирования 38

2.2. Динамика налогового законодательства в области механизма исчисления НДС в 1992-2008 гг 51

2.3. Экономическая целесообразность дальнейшего понижения ставки НДС 62

ГЛАВА 3. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ ЗА ОБОСНОВАННОСТЬЮ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ КАК ЦЕНТРАЛЬНОЕ ЗВЕНО НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ 71

3.1. Механизм налоговых вычетов по НДС и его экономическое назначение 71

3.2 Актуальные проблемы применения налоговых вычетов в российской практике 85

3.3. Методика ведения раздельного учета 102

Заключение 106

Список используемой литературы: 120

ПРИЛОЖЕНИЕ № 1 126

ПРИЛОЖЕНИЕ №2 127

**Введение к работе**

Налоговая система Российской Федерации в силу ряда объективных причин имеет ярко выраженную ориентацию на косвенное налогообложение. На протяжении последнего десятилетия удельный вес косвенных налогов в налоговых доходах консолидированного бюджета РФ составляет более 60%. При этом одним из важнейших ключевых источников является НДС. Доля данного налога в общей сумме налоговых поступлений составляет более 45%. В условиях сложившейся структуры налоговых доходов бюджета вопрос собираемости НДС является стратегически важным для реализации экономических и социальных программ государства.

НДС в системе косвенного налогообложения появился лишь в конце 60-х годов 20-го века. Модель универсального многоступенчатого некумулятивного косвенного налога, разработанная французским экономистом Мишелем Лоре, успешно используется в более сотни стран мира. Вместе с тем, не все теоретические вопросы построения данного налога полностью решены. Предметом научно-практической дискуссии остаются вопросы обоснования величины налоговой ставки и экономической целесообразности ее дифференцирования; эффективности использования при исчислении налога метода, косвенного вычитания, а также вопрос преимущества НДС перед другим косвенным налогом: налогом с продаж.

За время существования НДС в налоговой системе РФ был сформирован. комплексный механизм его исчисления и уплаты. Многочисленные изменения налогового законодательства за 1992 — 2008 годы были направлены на достижение более полного соответствия данного механизма потребностям развивающейся рыночной экономики, на повышение его эффективности в целом. Однако представители государственной власти, науки и бизнес - сообщества отмечают, что сложившаяся в последние годы ситуация по сбору НДС не может быть признана удовлетворительной. При общем увеличении доли добавленной стоимости в ВВП темп роста сумм налоговых вычетов по НДС превышает темп роста начисленных к уплате сумм налога. В результате, сложилась негативная тенденция устойчивого увеличения объема денежных средств, подлежащих возмещению из бюджета плательщикам НДС. При этом в основе данной тенденции лежат как объективные причины (переход российского налогового законодательства к применению при исчислении НДС по экспортно-импортным операциям принципа «страны назначения», а также наличие неизбежных «лазеек» в налоговом законодательстве, позволяющих налогоплательщикам различными легитимными способами минимизировать платежи НДС), так и субъективные (рост числа фирм-однодневок; нарастание потока различных

схем по уходу от НДС, активное использование налогоплательщиками незаконных методов снижения платежей НДС, поступающих в федеральный бюджет).

Острота и недопустимость сложившейся ситуации с поступлениями НДС в бюджетную систему стали основой для появления идеи замены НДС на другой вид косвенного налога, а именно, налога с продаж. Данное предложение по изменению состава косвенных налогов в российской налоговой системе особенно активно дискутировалось в 2002 - 2007 годах и не потеряло актуальности до настоящего времени. Сторонники сохранения НДС в составе российской налоговой системы видят решение проблемы повышения собираемости НДС в поиске новых эффективных способов его администрирования. Однако в научных спорах по вопросу коренного реформирования НДС и замены его на налог с продаж к настоящему времени единая позиция не достигнута.

Следует отметить, что «Основными направлениями налоговой политики в Российской Федерации на 2008 — 2010 годы», а также «Основными направлениями налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов», разработанными Минфином России и одобренными Правительством РФ, совершенствование налогового администрирования, в том числе НДС, принято в качестве главной задачи. Эффективное решение поставленных задач возможно на основе дальнейшего развития теории налогового администрирования, которая является сравнительно новым направлением в общей теории налогов. В российской экономической науке теория налогового администрирования активно формировалась в 2000 - 2007 годах, в настоящее время решены ее основные концептуальные задачи. Вместе с тем, отдельные положения данной теории нуждаются в дальнейшем развитии, в частности, необходимо разграничение понятий «налоговое администрирование» и «администрирование налогов», а также выявление содержания последнего. Дополнительной научной разработки требует проблема поиска практических мер повышения администрирования НДС, что обусловлено как сложностью механизма исчисления данного налога, так и его особым статусом в налоговой системе Российской Федерации.

Диссертация выполнена в рамках исследований, проводимых в Финакадемии в соответствии с Комплексной темой «Пути развития финансово-экономического сектора России».

**Цель и задачи исследования.**Целью диссертационной работы является решение научной задачи совершенствования администрирования НДС как условия повышения эффективности механизма исчисления данного налога и увеличения поступлений НДС в бюджетную систему.

Цель исследования определила необходимость постановки и решения следующих задач:

на основе исследования экономической природы НДС определить соответствие данного налога состоянию и принципам организации современной российской налоговой системы;

определить потенциальные возможности четырех методов расчета НДС (прямой аддитивный, косвенный аддитивный, метод прямого вычитания, метод косвенного вычитания) в решении задачи повышения эффективности администрирования НДС;

проанализировать теоретические представления о природе и содержании налогового администрирования;

исследовать вопрос о целесообразности разграничения понятий «налоговое администрирование» и «администрирование налога»;

выявить альтернативные пути повышения действенности налогового контроля за обоснованностью применения налоговых вычетов;

разработать комплекс рекомендаций по совершенствованию администрирования НДС в современных условиях.

**Объектом исследования**является система администрирования НДС.

**Предметом исследования**является механизм исчисления и уплаты НДС.

**Теоретические и методологические основы исследования.**

Теоретической базой исследования послужили научные труды Прудона, А. Смита,. Соколова А.А., Тургенева Н.И., а также современных российских экономистов Панскова В.Г., Черника Д.Г., Русаковой И.Г., Пушкаревой В.М., Кашина В.А.

Методологической основой диссертационной работы явились принципы диалектической логики, исторического и системного анализа и синтеза. В качестве инструментов научного исследования применялись методы научной абстракции, индукции и дедукции, группировок, сравнений, оценок.

При подготовке диссертации использована действующая нормативно-правовая база по налогообложению и бухгалтерскому учету, материалы монографий, периодических изданий, ресурсы сети Интернет.

Основные положения работы проиллюстрированы таблицами и диаграммами, информационной базой которых явились статистические данные Министерства финансов РФ, ФНС России.

Диссертационная работа выполнена в соответствии с п. 2.9 Паспорта специальностей ВАК (специальность 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит).

**Научная новизна результатов исследования**состоит в уточнении и развитии теоретических представлений о потенциальных возможностях налогового администрирования НДС. Научная новизна представлена следующими положениями:

-научно обосновано положение о соответствии НДС как вида косвенного налога современному содержанию российской налоговой системы и нецелесообразности его замены на налог с продаж;

-доказана нецелесообразность перехода в РФ к методу прямого аддитивного исчисления НДС в силу его неадекватности современным экономическим процессам и возможности решения существующих проблем повышения эффективности администрирования НДС в рамках применяемого в настоящее время метода расчета НДС (метода косвенного вычитания);

-доказано положение о целесообразности сохранения в российской налоговой практике дифференцированной ставки НДС, что способствует проведению эффективной социальной политики государства, особенно в кризисных условиях;

-введено в научный оборот понятие «администрирование налога», под которым" понимается процесс разработки регламентированных, систематизированных и упорядоченных процедур решения возникающих проблем в практике реализации действующего механизма исчисления и уплаты конкретного налога;

-предложено разграничить понятия «налоговое администрирование» и -«администрирование налога». В отличие от налогового администрирования, характеризующего управление налоговой системой, администрирование налога связано с развитием механизма исчисления налога в условиях непрерывно нарастающего потока изменений в хозяйственной жизни общества.

**Практическая значимость проведенного исследования**заключается в ориентации положений, выводов и рекомендаций на широкое использование при совершенствовании механизма исчисления НДС и развитии контрольной работы налоговых органов в целях усиления фискальной значимости НДС в российской бюджетной системе.

Практическую значимость имеют следующие предложения: - исключить из состава объекта налогообложения по НДС «выполнение строительно-монтажных работ» а, следовательно, и вычета НДС, возникающего в момент уплаты НДС по данному объекту налогообложения;

- отменить необходимость восстановления НДС в случае передачи объекта основных средств для осуществления операций, не облагаемых НДС;

- ввести новую операцию, предусматривающую начисление НДС на балансовую  
\* стоимость объекта, построенного налогоплательщиком. Введение новой операции, а

именно, начисление НДС, в случае передачи объекта основных средств, построенного собственными силами налогоплательщика, для осуществления операций, не облагаемых НДС, обеспечит рост налоговых доходов бюджета за счет поступления налога в размере 18% от остаточной стоимости передаваемого основного средства;

- предложена новая редакция п.п.2 п.1 ст. 146 НК: «передача на территории  
Российской Федерации товаров (вьшолнение работ, оказание услуг), произведенных  
(выполненных, оказанных) собственными силами налогоплательщика, для осуществления  
операций, не являющихся объектом налогообложения по налогу. К передаче товаров  
(выполнению работ, оказанию услуг), произведенных (выполненных, оказанных)  
собственными силами налогоплательщика, приравнивается передача объектов основных  
средств, строительство (модернизация) которых полностью или частично производилась  
налогоплательщиком»;

предложено уточнить редакцию п.4 ст. 170 НК РФ, а именно, для определения пропорции должен использоваться показатель выручки за предыдущий налоговый период;

разработана методика раздельного учета по облагаемым и необлагаемым НДС операциям, которая позволяет налогоплательщику сократить затраты труда и времени на исчисление НДС, снизить налоговые риски при подтверждении права на возмещение входного НДС, а налоговым органам повысить качество налогового контроля при сокращении трудозатрат и времени на проведение камеральной налоговой проверки.

Разработанная в диссертации методика раздельного учета по облагаемым и не облагаемым НДС операциям может быть использована широким кругом налогоплательщиков, применяющим общий режим налогообложения.

**Апробация и внедрение результатов исследования.**Разработанная в диссертации методика раздельного ведения учета по облагаемым и необлагаемым НДС операциям была принята к практическому использованию в налоговом учете организации ООО «Росэкспертиза».

Основные положения диссертационной работы используются в преподавании дисциплин «Налоги и налогообложение», «Налогообложение организаций», «Федеральные налоги и сборы Организаций» в ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации».

Использование результатов подтверждено соответствующими справками.

**Публикации.**Основное содержание диссертации изложено в 3 работах, в том числе одна статья (объемом 0,3 п.л.) опубликована в издании, определенном ВАК, общим объемом 4,55 печатных листа, весь объем авторский.

Диссертация вьшолнена в рамках исследований, проводимых в Финакадемии в соответствии с комплексной темой «Пути развития финансово-экономического сектора России».

## Причины активного вхождения НДС в национальные налоговые системы

Одним из наиболее примечательных нововведений в финансовой политике и практике второй половины 20-века стали разработка и широкое практическое применение нового налога: налога на добавленную стоимость - НДС (Value - Added Tax /VAT/ англ.). Некоторые страны используют другие названия НДС: налог на товары и услуги (Канада, Новая Зеландия), налог на потребление (Япония). История не знает другого такого примера, когда налог так быстро бы перешел из области теории в практику и занял среди налогов на потребление доминирующее положение в бюджете большинства стран мира. Этот налог действует в таких странах, как: Великобритания, Франция, Германия, Италия, Португалия. Единственное из развитых государств, где такого налога нет, - США. Однако в этой стране в последнее время ведутся интенсивные дискуссии о замене налога с оборота на федеральный налог на добавленную стоимость. В конце 80-х - начале 90 годов прошлого столетия НДС был установлен в большинстве государств Восточной Европы (Болгарии, Венгрии, Польше, Румынии, Словакии, Чехии), а также в некоторых странах СНГ (Белоруссия, Казахстан).

Хотя налог на добавленную стоимость находит все более широкое распространение в мировой практике, его часто называют «европейским налогом», отдавая должное как самому месту появления нового налога, так и роли НДС в становлении и развитии западноевропейского, а сегодня уже - общеевропейского, интеграционного процесса. Достаточно сказать, что НДС является важным источником бюджетной базы Европейского сообщества: на данный момент каждая страна - участница ЕС перечисляет 1,4 % поступлений от налога в «европейский» бюджет [30].

НДС имеет свою историю возникновения. Прообразом НДС послужил налог с оборота, который был введен в Германии в 1916 году. Данный налог взимался по пропорциональной ставке от стоимости оборота предприятия. Налог с оборота стал широко использоваться западными странами в период первой мировой войны для удовлетворения нужды бюджета. Однако практика применения налога вызвала серьезные нарекания и предпринимателей, и потребителей, недовольных многократным ростом цен и снижением потребительского спроса. Значительное повышение цен было обусловлено таким существенным недостатком налога с оборота как наличие прямой зависимости между числом стадий производства и реализации товара и величиной налоговой составляющей в цене товаров. Налог с оборота был лишен нейтральности по отношению к организационной структуре производства. Поэтому после Первой мировой войны в преобладающем большинстве стран использование данного налога было прекращено.

В 1937 году многие европейские страны перешли от налога с оборота к единому налогу на производство. Через десять лет, в 1948 году была предложена система раздельных платежей, в соответствии с которой каждый производитель платил налог с общей суммы всех своих продаж за вычетом налога, входящего в цену приобретенных им комплектующих с разницей в один месяц. И, наконец, в 1954 году вместо единого налога на производство был предложен налог на добавленную стоимость, схема исчисления и уплаты которого была разработана Мишелем Лоре. В 1954 г. Французский финансист не только описал схему исчисления НДС, но и обосновал основные преимущества данного налога перед налогом с оборота, которые состоят в устранении каскадного (кумулятивного) эффекта. Однако после изобретения НДС он более десятилетия применялся в экспериментальном порядке. Опытным полигоном для его применения послужило зависимое от Франции африканское государство Кот ди Вуар. Во Франции налог на добавленную стоимость в том виде, который он имеет сегодня, был введен лишь с 1968 г., когда вступил в действие Закон Пятой Республики N 66-10. Целью данного Закона провозглашалось объединение, упрощение и обобщение порядка взимания и исчисления налога на добавленную стоимость с тем, чтобы превратить его в единый и современный налог на производственные расходы (издержки).

Стремительное вхождение НДС в национальные системы европейских стран в 60-е годы XX века было обусловлено как объективными достоинствами данного налога, так и определенными административными мерами. Так, в апреле 1967 г. была принята специальная директива об унификации правовых норм, регулирующих взимание налога на добавленную стоимость в странах - членах Сообщества. Данной директивой НДС утверждался в качестве основного косвенного налога. Более того, устанавливалась обязательность введение НДС в налоговую систему для всех стран - членов ЕЭС до 1982 г. Также данной директивой предусматривалось, что страны имеющие намерение в будущем вступить в Сообщество, непременно должны использовать в своей налоговой системе НДС.

## Современная научная дискуссия о содержании, целях и задачах налогового администрирования

Термин «налоговое администрирование» получил широкое распространение в последние пять лет. К настоящему времени защищены десятки диссертаций, написано множество научно-практических статей, научных монографий и целый ряд учебных пособий, посвященных вопросам налогового администрирования. Термин «налоговое администрирование» используется в нормативных актах и программных документах, разработанных органами исполнительной власти, в выступлениях высших должностных лиц государства. В «Основных направлениях налоговой политики в Российской Федерации на 2008 - 2010 гг.», которые были разработаны Минфином России, в качестве важнейшего направления совершенствования налоговой системы в среднесрочной перспективе предусмотрено совершенствование системы администрирования налогов в, России [10]. Вместе с тем, термин «налоговое администрирование» до сих пор применяется бессистемно. В учебной и научной литературе отсутствует единое понимание содержания понятия «налоговое администрирование», продолжается научная дискуссия о сущности налогового администрирования, его составных элементах, формах и методах организации, роли в развитии налоговой системы.

Одним из первых заметных исследований содержания налогового администрирования стала монография Оспанова М.Т. «Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений». Автор данной работы понимает налоговое администрирование как осуществление налоговой администрацией в пределах ее компетенции функций и полномочий, установленных ей государством и налоговым законодательством [31]. Конкретизация содержания налогового администрирования с точки зрения Оспанова М.Т. заключается в целом комплексе мер, а именно:

- оптимизация структуры налогов;

-совершенствование механизма их взимания, налогового учета и отчетности;

-контроль за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов;

-контроль за соблюдением установленных налоговым законодательством прав и обязанностей налоговых органов и налогоплательщиков;

- распределение налоговых поступлений между бюджетами разных уровней;

-сбор и анализ получаемых результатов; -подготовка предложений по повышению их эффективности; гармонизации налоговых отношений всех участников процесса налогообложения» [31]. В данном подходе к трактовке сути явления нашло отражение, так называемое, широкое понимание налогового администрирования. Налоговое администрирование Оспановым М.Т. рассматривается как система управления налоговой системой. При этом акцент делается на такую составную часть данной системы управления как налоговый контроль.

Аналогичные взгляды на содержание налогового администрирования разделяет целый ряд ученых. Так, например, Красницкий В.А. рассматривает налоговое администрирование как систему управления налоговыми отношениями. Однако он основной задачей налогового администрирования считает выработку новых форм налоговых отношений, адекватных состоянию производительных сил. Помимо основной задачи налоговое администрирование также решает задачи прогнозирования налоговых поступлений на среднесрочную перспективу на основе прогнозных расчетов роста доходности экономики; разработки новых концепций налогообложения; составления налоговых обоснований осуществления протекционистской политики в системе І внешнеэкономической деятельности [35]. Перонко И.А. также понимает налоговое администрирование как систему управления государством всем комплексом налоговых отношений. При этом методы и формы налогового администрирования включают прогнозирование налоговых поступлений; утверждение бюджета по налогам; оптимизацию налоговых ставок и их долевое распределение; оценку налогового потенциала региона и-т.д. [34]

В период 2000 — 2002 гг. в научной литературе начал формироваться так называемый узкий подход к трактовке понятия «налоговое администрирование». В соответствии с данным подходом содержание налогового администрирования сводится к налоговому контролю, который проводится налоговыми органами в рамках законодательно установленной компетенции. Так, например, Финансово-кредитный энциклопедический словарь дает следующее определение налоговому администрированию: «деятельность налоговых органов (в соответствии с их полномочиями) по осуществлению контроля за соблюдением налогового законодательства Российской Федерации организациями и физическими лицами» [33]. Такой подход разделяют Миронова О.А. и Ханафеев Ф.Ф., Дадашев А.З., Орлов М.Ю. и другие ученые.

## Механизм налоговых вычетов по НДС и его экономическое назначение

Экономическое содержание НДС как налога именно на добавленную стоимость реализуется посредством применения механизма налогового вычета в размере так называемого «входного» НДС. Поскольку согласно ст. 154 НК РФ налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст.40НК РФ, с учетом акцизов и без включения в них налога.

Таким образом, исчисление НДС производится исходя из полной, а не добавленной стоимости реализуемых товаров (работ, услуг). В результате НДС приобретает характер налога с продаж. И только механизм налоговых вычетов, при котором начисленная сумма налога уменьшается до уровня платежа, поступающего в бюджет, сохраняет сущность налога как налога на добавленную стоимость. Поэтому в бюджет поступает начисленная сумма налога (налоговая база которой определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг)), уменьшенная на сумму налога уже уплаченного поставщикам товаров (работ, услуг).

Механизм налоговых вычетов заключается в том, что налогоплательщик уменьшает сумму НДС, которую он должен заплатить в бюджет, на сумму «входного НДС, уплаченную своим поставщикам. Т.е. с помощью налоговых вычетов начисленная сумма налога освобождается от той ее части, которая приходится на стоимость приобретенных товарно-материальных ценностей, работ, услуг, потребных для производства других товаров, работ, услуг с целью их последующей реализации (перепродажи), либо осуществления иных операций, облагаемых НДС. За этой частью налога закрепилось название "входного" НДС.

НДС в бюджет= НДС начисленный - НДС уплаченный Механизм налогового вычета регулируется ст. 171, 172 НК РФ. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. Налоговый вычет является, по сути, аналогом применявшегося ранее зачета сумм налога. С начала 2006 года для получения прав на вычет необходимо было иметь счет-фактуру, а также необходимо одновременное выполнение трех условий:

1. товары (работы, услуги), имущественные права приобретены для операций, облагаемых НДС;

2. товары (работы, услуг), имущественные права приняты к учету;

3. имеется должным образом оформленный счет-фактура поставщика, в котором сумма НДС выделена отдельной строкой.

Порядок принятия НДС к вычету значительно упрощен за счет отмены обязательного условия об оплате (факт оплаты остается обязательным условием только в отношении сумм НДС, уплачиваемых на таможне при ввозе товаров на территорию РФ, а также сумм НДС, удержанных налоговыми агентами).

Теоретически, введение момента определения налоговой базы по дате отгрузки в совокупности с возможностью принимать к вычету НДС независимо от уплаты налога поставщику дает равновесный эффект.

Однако новый порядок принятия НДС к вычету является питательной средой для активизации недобросовестных налогоплательщиков. Необходимо ужесточить порядок принятия сумм входного НДС к налоговому вычету. Поскольку новые правила позволяют недобросовестным налогоплательщикам при необходимости оформить задним числом накладную, акт выполненных работ или оказанных услуг, а также счет-фактуру, по согласованию с поставщиками. Таким образом, появляется возможность перераспределять вычеты входного НДС между налоговыми периодами.

Одни налогоплательщики предпочтут прибегнуть к помощи организаций -однодневок, которые «поставят» фиктивные товары на любые суммы, выставив счета-фактуры, накладные, акты с нужными датами. Другие налогоплательщики в свои партнеры по «схеме» выберут компании, у которых в необходимых налоговых периодах сложился НДС к возмещению из бюджета. Это-экспортеры, заявившие весь уплаченный поставщикам входной НДС к вычету; производители продукции, облагаемой НДС по ставке 10%, у которых сырье для производства облагается по ставке 18%, и другие. Потенциальные участники рассматриваемых «схем» могут предоставить налогоплательщику необходимые для налогового вычета суммы входного НДС в том налоговом периоде, в котором много неоплаченных отгрузок.