

УДК 336.22
ББК 65.261.4

М.В. ЛЬВОВА, А.Л. КУЗЬМИНА

ПРОБЛЕМЫ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Ключевые слова: налог, добавленная стоимость, «бумажный НДС», электронная цифровая подпись (ЭЦП), налоговое законодательство, теневой сектор экономики, налогоплательщик.

Данная статья раскрывает основные проблемы, которые возникают при исчислении налога на добавленную стоимость. Предлагаются пути решения вышеуказанных проблем. Рассматривается понятие налога на добавленную стоимость. Выявлены основные ошибки при исчислении НДС: неправильное исчисление налогооблагаемого объекта, неправомерные налоговые вычеты. Дано определение понятию «бумажный НДС». Выявлено необходимое условие для эффективного функционирования налоговой системы. Налоговое администрирование невозможно без четкой и отлаженной работы различных уровней налоговых органов. Одним из основных условий эффективного налогового администрирования является неизбежность привлечения к налоговой ответственности лиц, допустивших нарушения налогового законодательства. Авторами статьи составлена таблица, в которой отражены проблемы исчисления НДС и варианты их решения. Данные меры позволят ужесточить контрольные действия налогового органа и в то же время упростят процесс администрирования налога на добавленную стоимость. Все это позволит сделать деятельность организации, с одной стороны, прозрачной, а с другой стороны, повлияет на снижение сектора теневой экономики в целом. Актуальность темы исследования обусловлена тем, что в современных условиях создание прочной финансовой системы государства невозможно без системы эффективного налогового контроля, который призван обеспечить финансовые интересы государства при одновременном соблюдении прав налогоплательщиков. НДС выступает одним из регуляторов перераспределения общественных благ и одним из основных и стабильных источников пополнения федерального бюджета. Поэтому вопросы, связанные с совершенствованием организации налогового контроля в сфере НДС, анализом эффективности работы контролирующих налоговых органов, а также определением путей совершенствования налогового контроля, представляются весьма актуальными.

Налог на добавленную стоимость является федеральным косвенным налогом и представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости. Исчисление НДС производится продавцом при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) покупателю. Плательщиками НДС признаются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза [3].

Порядок исчисления НДС представлен в ст. 166 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) – «сумма налога при определении налоговой базы в соответствии со ст. 154–59 и 162 настоящего Кодекса исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете – как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз» [2].

Налоговое законодательство большинства стран использует в качестве метода исчисления НДС непрямой метод вычитания, который также называют зачетным (инвойсным) методом. Данный метод используется в гл. 21, ст. 153–158, 166 НК РФ [2]. Данный метод предполагает использование счетов-фактур, однако ведение такого документа не позволяет в полной мере следить за правильностью исчисления НДС и говорить о наличии (отсутствии) факта сокрытия или искажения данных, влияющих на сумму налога.

Мониторинг и анализ структуры налогоплательщиков по налогу на добавленную стоимость позволяют выявить следующие основные ошибки при исчислении НДС:

1. Неправильное исчисление налогооблагаемого объекта, в том числе:
 - а) неправильное применение налоговых ставок;
 - б) занижение налогооблагаемой базы (строка 010 Налоговой декларации по НДС);
 - в) не начислен НДС с сумм полученной предоплаты (частичной оплаты авансов) (строка 140 Налоговой декларации по НДС);
 - г) не исчислен НДС в качестве налогового агента.
2. Неправильные налоговые вычеты, в том числе:
 - а) неправильное оформление счетов-фактур от поставщиков;
 - б) неправильное использование льгот;
 - в) неправомерность применения освобождения от НДС.

Сама формула расчета налога на добавленную стоимость наталкивает налогоплательщиков на создание схем ухода от налогообложения. Например, для налога на прибыль базой являются доходы, уменьшенные на величину расходов в соответствии с п. 1 ст. 247 НК РФ, а базой для НДС является выручка согласно п. 1 ст. 154 НК РФ, т.е. только доходы [2].

Вычеты, которые уменьшают сумму налога к уплате конкретного налогоплательщика, не уменьшают налоговую базу, они просто переносят обязанность по уплате части налога на поставщика. Совокупность сделок, совершенная налогоплательщиками, не уменьшает суммарных обязательств по НДС перед государством.

Несмотря на внедрение системы АСК НДС-2, продолжается практика продажи «бумажного» НДС. Некоторые фирмы удлинляют цепочки, чтобы отвести вопросы от заказчиков, затем все цепочки сводятся на одну фирму-однодневку, создается обширная брешь неуплаченного НДС.

«Бумажный НДС» – это способ оптимизации, выражающийся в том, что реальный налогоплательщик, которому необходимо снизить «входной НДС», оформляет фиктивные договоры с поставщиками, которые выставляют в его адрес счета-фактуры и имитируют поставку (выполнение работы, оказание услуги), отражая операции в своей налоговой декларации. В реальности же никакой поставки не было и не будет, а поставщик просто предоставил заказчику товар (работы, услуги) на бумаге, без фактической реализации. Именно поэтому такой НДС получил название «бумажного» [1].

Необходимым условием для эффективного функционирования налоговой системы является эффективная контрольная работа налоговых органов.

При низкой результативности контрольной работы нельзя рассчитывать на то, что налогоплательщики будут уплачивать налоговые платежи своевременно и в полном объеме, поэтому необходимо систематически проводить контрольные мероприятия и накладывать штрафные санкции в отношении налогоплательщиков с выявленными нарушениями.

Прежде всего речь идет об определении функциональных обязанностей (иерархии) и структуры различных уровней налоговых органов. Без четкой и отлаженной системы взаимосвязей, быстро реагирующих на изменения ситуации и скоординированных действий, начиная с начальников отдела и заканчивая ФНС России, невозможно эффективное налоговое администрирование [4].

Широкий перечень функций, возлагаемый на налогового инспектора, требует перехода на более эффективный функциональный способ организации работы, что возможно только при условии определения оптимальной численности инспекций. Рациональное распределение обязанностей между сотрудниками без чрезмерной нагрузки на инспектора позволит ему больше уделять времени для каждой проверки, что в целом, безусловно, скажется на качестве и полноте проверенной информации.

Одним из основных условий эффективного налогового администрирования является неизбежность привлечения к налоговой ответственности лиц, допустивших нарушения налогового законодательства, осознание этого факта налогоплательщиком будет являться остерегающим фактором при совершении какого-либо правонарушения.

В отношении проблемы, связанной с «фирмами-однодневками», встречающимися в цепочке поставщиков, которые фактически не уплачивают налог в бюджет, будет целесообразно ужесточить меры при регистрации организаций и индивидуальных предпринимателей, внести соответствующие поправки в НК РФ. Это позволит на начальном этапе сократить или вовсе прекратить образование фиктивных организаций. Это касается также регистрации фирм с массовыми руководителями и учредителями.

Первичный отбор на стадии регистрации фирм намного бы облегчил налоговое администрирование в инспекциях и сократил бы трудозатраты инспекторов на сбор доказательной базы в отношении «фирм-однодневок», также бы сократилась налоговая задолженность.

Подобная ситуация складывается и в отношении организаций, ведущих сомнительную деятельность. Необходимо внести изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации, связанные с отказом в приеме отчетности. На данный момент налоговый орган обязан принимать налоговую отчетность у всех подавших ее налогоплательщиков. Однако с введением ПК «АСК НДС-2» стало возможным отслеживать схемные операции налогоплательщиков, в результате которых в цепочке поставщиков образуются расхождения на весьма крупные суммы налога, которые фактически не уплачены в федеральный бюджет страны. Таким образом, внесение изменений в Налоговый кодекс РФ, касающихся организаций, ведущих сомнительную деятельность, позволило бы уменьшить налоговые потери [4].

Более тщательный отбор и усиление мероприятий по индикации личности руководителя и учредителей организации необходим также относительно операторов электронного документооборота, поскольку каждый налогоплательщик НДС обязан вести электронный документооборот с налоговым органом, в котором состоит на учете. Через оператора связи проходит масса важнейшей информации, в том числе и налоговые декларации. С его помощью осуществляется техническая возможность представления отчетности в налоговый орган. В некоторых случаях недобросовестные плательщики НДС пользуются изъянами в системе контроля оператора связи и создают ключи электронной цифровой подписи (ЭЦП) на третьих лиц, что позволяет им представлять налоговую отчетность от имени иногда не подозревающей ни о чем организации. Такие налоговые отчетности содержат искаженные данные, которые, в свою очередь, образуют суммы фактически неуплаченного НДС. Таким образом, необходимо ввести поправки в действующее законодательство и наделить налоговый орган полномочиями по блокировке ключа ЭЦП в подобных случаях и аннулированию поданной третьими лицами декларации, необходимо также вести учет таких лиц, чтобы пресечь возможность создания новых ключей ЭЦП. Данные меры помогут снизить влияние теневого сектора экономики на налоговую систему.

Авторами выявлены проблемы исчисления НДС и предложены варианты их решения посредством Автоматизированной информационной системы «НАЛОГ-3» и сервисов ФНС России, представленные в таблице.

Проблемы исчисления НДС и варианты их решения

Проблема	Вариант решения
1. Наличие схем ухода от налогообложения	Ужесточить меры при регистрации организаций и индивидуальных предпринимателей
2. Наличие схем ухода от налогообложения	Наделить налоговый орган полномочиями по блокировке ключа ЭЦП, аннулирование поданной третьими лицами декларации
3. Нет контроля за движением товара	Внедрение новой формы декларации по НДС с отражением реализуемых и приобретенных товаров
4. Наличие схем ухода от налогообложения	Автоматизация процесса и синхронизация с банками по сведениям по операциям на счетах налогоплательщика и его контрагентов. Внедрение программного комплекса, позволяющего в автоматическом режиме проводить сопоставление и анализ банковских счетов плательщика с его контрагентами, т.е. выстраивание цепочек взаимосвязей на основе банковских счетов
5. Нет контроля за движением товара	Внедрение оптической метки (QR-код), содержащей информацию о товаре и стадиях его движения
6. Некомпетентность, неосведомленность бухгалтера организации	На постоянной основе проведение квартальных семинаров по изменениям в НК РФ и составлению квартальной отчетности
7. Не начислен НДС с суммы полученной предоплаты (частичной оплаты авансов)	Упрощение процедуры выдачи и принятия авансовых платежей

Примечание. Таблица составлена авторами.

Данные меры позволят ужесточить контрольные действия налогового органа и в то же время упростят процесс администрирования налога на добавленную стоимость. Все это позволит сделать деятельность организации, с одной стороны, прозрачной, а с другой стороны, повлияет на снижение сектора теневой экономики в целом.

Литература

1. Алиев Б.Х., Абдулгалимов А.М., Алиев М.Б. Теория и история налогообложения. М.: Вузовский учебник, 2008. 240 с.
2. Борисов А.Б. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой, части второй с практическими разъяснениями и постатейными материалами. М.: Книжный мир, 2014. 928 с.
3. Майбуров С.В. Налоги и налогообложение. М.: ЮНИТИ, 2011. 415 с.
4. Налоговый паспорт субъекта РФ [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба. URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (дата обращения: 18.05.2021).

ЛЬВОВА МАРИНА ВЯЧЕСЛАВОВНА – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и электронного бизнеса, Чувашский государственный университет, Россия, Чебоксары (Ivova-marina@mail.ru).

КУЗЬМИНА АННА ЛЕОНИДОВНА – магистрантка II курса направления «Бухгалтерский учет, аудит и финансовый консалтинг», Чувашский государственный университет, Россия, Чебоксары (rodionowa.ancka@yandex.ru).

Marina V. LVOVA, Anna L. KUZMINA

PROBLEMS OF CALCULATING THE VALUE ADDED TAX AND THE WAYS TO SOLVE THEM

Key words: tax, value added, "paper VAT", electronic digital signature (EDS), tax legislation, shadow economy, taxpayer.

This article reveals the main problems that arise when calculating the value added tax. The ways to solve the above-indicated problems are suggested. The concept of value-added tax is considered. The main errors in VAT calculation are revealed: incorrect calculation of the taxable object, unlawful tax deductions. The definition of the concept "paper VAT" is given. The necessary condition for the effective functioning of the tax system is revealed. Tax administration is impossible without a clear and well-functioning work of tax authorities on various levels. One of the main conditions for effective tax administration is inevitability of bringing to tax liability for persons who committed violations of tax legislation. The authors of the article compiled the table that reflects the problems of VAT calculating and the ways to solve them. These measures will make it possible to tighten the control actions of the tax authority and at the same time they will simplify the process of administering the value added tax. All this will make the organization's activities, on the one hand, transparent, and on the other hand, will influence the decline of the shadow economy sector as a whole. The relevance of the research topic is due to the fact that in modern conditions, creation of a solid financial system of the state is impossible without the system of effective tax control, which is designed to ensure the financial interests of the state while respecting the rights of taxpayers. VAT is one of the regulators in redistributing public goods and is one of the main and stable sources of the federal budget replenishment. That is why the issues related to the improvement of tax control organization in the field of VAT, the analysis of the effectiveness of the controlling tax authorities' functioning as well as identification of the ways to improve tax control, are very relevant.

References

1. Aliev B.Kh., Abdulgaliimov A.M., Aliev M.B. *Teoriya i istoriya nalogooblozheniya* [Theory and History of Taxation]. Moscow, Vuzovskii uchebnyk Publ., 2008, 240 p.
2. Borisov, A. B. *Kommentarij k Nalogovomu kodeksu Rossijskoj Federacii chasti pervoj, chasti vtoroj s prakticheskimi raz`yasneniyami i postatejny`mi materialami* [Commentary to the Tax Code of the Russian Federation Part one, Part Two with practical explanations and article-by-article materials]. Moscow, Knizhnyi mir Publ., 2014, 928 p.
3. Maiburov S.V. *Nalogi i nalogooblozhenie* [Taxes and Taxation]. Moscow, YuNITI Publ., 2011, 415 p.
4. *Nalogovyi pasport sub"ekta RF* [Tax passport of the subject of the Russian Federation]. Federal'naya nalogovaya sluzhba. Available at: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (Access Date 2021, May 18).

MARINA V. LVOVA – Candidate of Economics Sciences, Associate Professor, Finance, Accounting and E-business Department, Chuvash State University, Russia, Cheboksary (lvovamarina@mail.ru).

ANNA L. KUZMINA – Master's Program Student, Chuvash State University, Russia, Cheboksary (rodionowa.ancka@yandex.ru).

Формат цитирования: Львова М.В., Кузьмина А.Л. Проблемы исчисления налога на добавленную стоимость и пути их решения [Электронный ресурс] // *Oeconomia et Jus.* – 2021. – № 2. – С. 7–12. – URL: <http://oecomia-et-jus.ru/single/2021/2/2>. DOI: 10.47026/2499-9636-2021-2-7-12.