

Фискальное значение налога на добавленную стоимость в доходах бюджета России и особенности его администрирования

Строителева В.А. ¹

¹ Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов, Россия

АННОТАЦИЯ:

Налог на добавленную стоимость (НДС) является одним из наиболее сложных в теоретическом и практическом аспекте. Поэтому этот налог довольно часто подвергается законодательным изменениям с целью полной реализации его функциональных обязательств. Актуальность исследуемой темы заключается в фискальном значении налога на добавленную стоимость для формирования доходов федерального бюджета РФ с учетом особенностей его администрирования на практике. В исследовании использовался системный анализ структуры налоговых платежей за 2016–2018 гг. НДС как косвенный налог можно считать ключевым инструментом государственного регулирования рыночного равновесия. С целью предотвращения незаконного возмещения налога в работе рассматриваются направления совершенствования его администрирования с помощью новых автоматизированных программных комплексов контроля за правильностью исчисления, взимания и возмещения НДС.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: налог на добавленную стоимость (НДС), доходы федерального бюджета Российской Федерации, налоговое администрирование, фискальное значение, налоговые вычеты, незаконное возмещение НДС, налоговый контроль.

Fiscal significance of the value added tax in the Russian budget revenues and peculiarities of its administration

Stroiteleva V.A. ¹

¹ Rostov State Economic University "RINH", Russia

Введение

За время существования налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в РФ действующий механизм его исчисления и уплаты претерпел ряд существенных изменений. Следует отметить, что основной задачей налоговой политики государства является эффективное налоговое администрирование. Однако существующие коллизии в налоговом кодексе и недобросовестность некоторых плательщиков налогов зачастую приводят к неуплате исследуемого налога в бюджетную систему и необоснованному применению предприятиями вычетов сумм НДС.

В российской налоговой системе значительную роль играют косвенные обязательные платежи, к которым относится НДС. Фискальную сущность данного налога и его значение можно оценить, определив его место в налоговой системе государства. Так, указанный налог поступает в полном объеме в федеральный бюджет РФ.

Нам представляется, что одной из актуальных проблем налогово-бюджетной политики России является повышенная восприимчивость доходов к колебаниям внешней конъюнктуры. Современное состояние функционирования налоговых доходов федерального бюджета недостаточно совершенно.

В современных условиях порядок формирования налоговых и неналоговых доходов федерального бюджета может стать сдерживающим фактором для развития экономики.

В *таблице 1* представлен анализ структуры и динамики доходов федерального бюджета Российской Федерации, тенденции изменений в 2016–2018 гг.

Анализ данных *таблицы 1* выявляет положительную динамику налоговых поступлений в федеральный бюджет Российской Федерации. Сумма налоговых доходов составляет за 2018 год 11 071,3 млрд руб., или 73,4% от общего объема доходов федерального бюджета РФ, что почти в 3 раза больше, чем сумма неналоговых доходов, которая составляет за 2018 год 4 017,6 млрд руб. Динамика налоговых доходов федерального бюджета представлена на *рисунке 1*.

ABSTRACT:

Value added tax (VAT) is one of the most complex in theoretical and practical aspects. Therefore, this tax is often subject of legislative changes in order to fully implement its functional obligations. The relevance of the topic is the fiscal significance of the value added tax for the formation of Federal budget revenues, taking into account the peculiarities of its administration in practice. The study used a systematic analysis of the structure of tax payments for 2016-2018. VAT as an indirect tax can be considered a key instrument of state regulation of market equilibrium. In order to prevent illegal tax reimbursement, the paper considers ways to improve its administration with the help of new automated software systems for controlling the correctness of calculation, collection and reimbursement of VAT.

KEYWORDS: value added tax (VAT), revenues of the Federal budget of the Russian Federation, tax administration, fiscal value, tax deductions, illegal reimbursement of VAT, tax control.

JEL Classification: H22, H29, H61

Received: 01.10.2019 / Published: 31.10.2019

© Author(s) / Publication: CREATIVE ECONOMY Publishers

For correspondence: Stroiteleva V.A. (verunka6@yandex.ru)

CITATION:

Stroiteleva V.A. (2019) Fiskalnoe znachenie naloga na dobavlenuyu stoimost v dokhodakh byudzheta Rossii i osobennosti ego administrirovaniya [Fiscal significance of the value added tax in the Russian budget revenues and peculiarities of its administration]. Kreativnaya ekonomika. 13. (10). – 2095-2106. doi: 10.18334/ce.13.10.41240

Таблица 1

Структура доходов федерального бюджета РФ за 2016–2018 гг., млрд руб.

Наименование показателя	2016 год		2017 год		2018 год	
	млрд руб.	Удельный вес в федеральном бюджете, %	млрд руб.	Удельный вес в федеральном бюджете, %	млрд руб.	Удельный вес в федеральном бюджете, %
Доходы федерального бюджета – всего	13 659,2	100,0	13 460,0	100,0	15 088,9	100,0
в том числе:						
Неналоговые доходы	5 190,3	38,0	4 257,8	31,7	4 017,6	26,6
Налоговые доходы	8 467,9	62,0	9 202,2	68,3	11 071,3	73,4
в том числе:						
Налог на прибыль организаций	491,4	3,6	491,0	3,6	762,4	5,1
НДС	4 071,6	30,0	4 571,0	34,0	5 137,1	34,1
Акцизы	527,8	3,9	694,2	5,2	909,6	6,0
НДПИ	2 605,5	19,1	2 863,5	21,3	4 061,4	26,9
Государственная пошлина	101,0	0,7	94,2	0,7	93,4	0,6
Остальные налоги и сборы	670,6	4,7	488,3	3,5	107,4	0,7

Источник: [5]

На протяжении исследуемого периода лидирующую позицию налоговых доходов федерального бюджета занимает налог на добавленную стоимость. Доля исследуемого налога в общем объеме поступивших средств постепенно увеличивалась и составила в 2018 году 34,1%. Поступления НДС в федеральный бюджет РФ составили более 5 триллионов рублей.

Рост поступления налога на добавленную стоимость в целом обусловлен опережающим темпом роста начислений налога над темпами роста налоговых вычетов за счет увеличения выручки от реализации товаров (работ, услуг), в том числе в связи

ОБ АВТОРЕ:

Строительева Вера Александровна, соискатель кафедры налогов и налогообложения (verunka6@yandex.ru)

ЦИТИРОВАТЬ СТАТЬЮ:

Строительева В.А. Фискальное значение налога на добавленную стоимость в доходах бюджета России и особенности его администрирования // Креативная экономика. – 2019. – Том 13. – № 10. – С. 2095-2106. doi: 10.18334/ce.13.10.41240

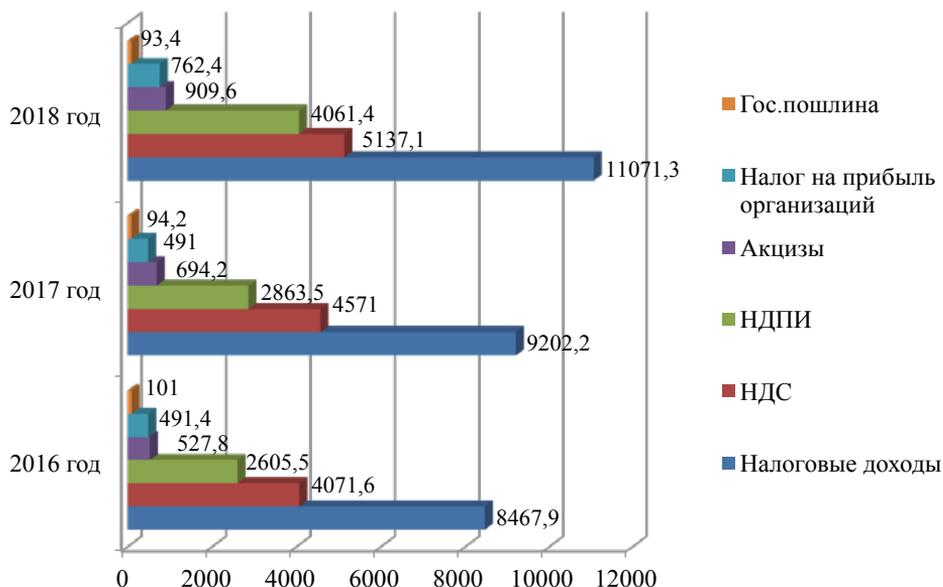


Рисунок 1. Динамика налоговых доходов федерального бюджета РФ за 2016–2018 гг., млрд руб.
 Источник: составлено самостоятельно автором на основе данных Минфина РФ [5]

с ростом цен на внутреннем рынке. Кроме того, рост платежей обусловлен повышением качества налогового администрирования и использованием программного комплекса «АСК НДС-2» [1] (Bekher, 2017).

Исследуемый налог (НДС) входит в первую группу доходов федерального бюджета и является одним из решающих фискальных платежей во всей системе налогообложения России. В консолидированный бюджет РФ за 2018 год поступления от НДС составили 17,7% и уступают только налогу на прибыль (19%) и НДФЛ (18,7%), что составляют немалую часть всех доходов [5]. В то же время в федеральном бюджете РФ НДС стоит на первом месте, превосходя по размеру все налоговые доходы.

На современном этапе указанный налог играет значимую роль в бюджетной системе РФ. Поступления по НДС в федеральный бюджет Российской Федерации с 2016 по 2018 гг. представлены в *таблице 2*.

Опираясь на приведенные данные, можно сделать вывод, что самый большой рост в денежном выражении показали поступления по НДС на товары, работы, а также услуги, которые реализуются на территории Российской Федерации. Данные поступлений за 2018 год достигли рекордной отметки в 3 069,9 млрд руб., что на 30,5%, или на 717,4 млрд руб. больше, чем поступления за 2016 год и на 15,5%, или на 412,5 млрд руб. больше, чем за предыдущий год. На фоне падения торгового оборота такой рост связан с увеличением цен на товары и услуги.

Также положительную тенденцию показал налог на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), ввозимые на территорию Российской Федерации. Импортные товары и услуги оплачиваются доходами от ВЭД. Импорт, закупленный и ввезенный на территорию РФ, облагается НДС.

Доходы от исследуемого косвенного налога в федеральный бюджет в 2018 году, связанные с импортом, составили 2 067,2 млрд руб., превысив результат 2016 года на 20,2%, или на 348,1 млрд руб.. А по сравнению с 2017 годом НДС при импорте в 2018 году вырос на 8%, или на 153,6 млрд руб.. Причиной увеличения таких поступлений стала девальвация – из-за низкого курса рубля выросла таможенная стоимость и, соответственно, все налоги, подлежащие уплате в бюджет, в частности, налог на добавленную стоимость.

Следует отметить, что Европейским союзом уделяется огромное внимание гармонизации косвенного налогообложения, поскольку именно различия в регулировании и контроле за поступлением косвенных налогов, по мнению основателей европейской интеграции, представляли собой значительное препятствие для свободного перемещение товаров, работ и услуг. В результате чего согласование правил и норм косвенного налогообложения было определено как отдельная цель европейской интеграции в Договоре о Европейском сообществе.

В некоторых странах применяется шкала ставок в зависимости от типа товара и его социально-экономического значения: пониженные ставки, варьирующие от 0 до 10%, применяются при реализации отдельных продовольственных, медицинских и детских товаров. А стандартные (основные) ставки (12–25%) – к промышленным и другим остальным товарам и услугам. Шкала размеров ставок в разрезе по странам мира приведена на *рисунке 2*.

Таблица 2

Поступления НДС в федеральный бюджет РФ за 2016–2018 гг., млрд руб.

Наименование показателя	2016 год	2017 год	2018 год	Отклонение 2017 г. к 2015 г.		Отклонение 2017 г. к 2016 г.	
				+/-	%	+/-	%
Доходы федерального бюджета – всего	13 659,2	13 460,0	15 088,9	1 429,7	110,5	1 628,9	112,1
НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	2 352,5	2 657,4	3 069,9	717,4	130,5	412,5	115,5
НДС на товары (работы, услуги), ввозимые на территорию РФ	1 719,1	1 913,6	2 067,2	348,1	120,2	153,6	108,0
Общая сумма дохода от НДС	4 071,6	4 571,0	5 137,1	1 065,5	126,2	566,1	112,4

Источник: [5]

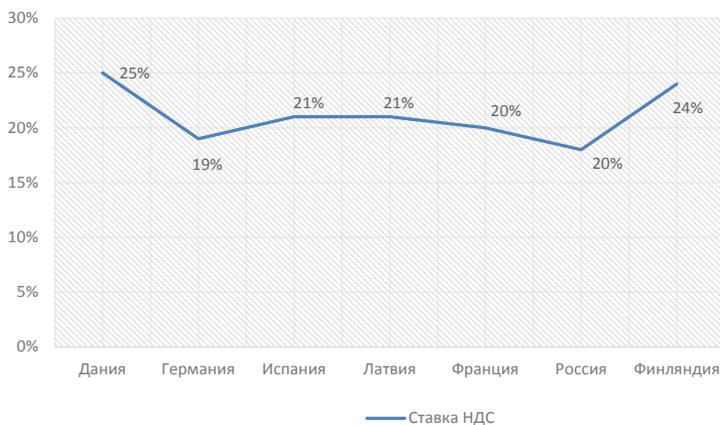


Рисунок 2. Шкала ставок НДС по различным странам в 2018 году, %

Источник: составлено самостоятельно автором на основе данных интернет-ресурса [6]

Исторический опыт показывает, что налог на добавленную стоимость соответствует всем требованиям и условиям развивающейся рыночной экономики. Как и во многих зарубежных странах в России НДС занимает определяющую долю в федеральном бюджете страны. Мы считаем, что необходимо создавать систему взимания и распределения доходов от исследуемого налога, которая будет влиять на развитие системы администрирования налогообложения.

Практика показала, что правильно выстроенная налоговая политика является базисом для развития национальной экономики. Как уже было проанализировано ранее в настоящей работе, налог на добавленную стоимость является основополагающим источником дохода федерального бюджета, так как является общим для подавляющего большинства секторов национальной экономики. В налоговой системе современной России налог на добавленную стоимость является одним из наиболее сложных в теоретическом и практическом аспекте. Именно поэтому НДС довольно часто подвергается законодательным изменениям с целью полной реализации его функциональных обязательств.

Для того чтобы налог на добавленную стоимость как инструмент государственного регулирования использовался максимально эффективно и рационально, необходимо наиболее полно и четко определять его сущность и особенности механизма действия. Необходимо придерживаться идеи полного понимания специфики налога на добавленную стоимость, что, возможно, поможет уменьшить масштабы проблем с исчислением, уплатой и администрированием НДС.

Если говорить о перспективах развития механизма исчисления, уплаты и администрирования налога на добавленную стоимость, то, как наиболее частые, предположения выдвигаются по:

- изменению ставок налога;
- корректировке работы налоговых органов;
- проблемам введения дополнительных льгот для конкретных субъектов экономики или видов деятельности;
- вариантам полной отмены налога в целом или для конкретных субъектов экономики или видов деятельности;
- изменению фундаментального подхода к расчету налога на добавленную стоимость.

Поэтому чтобы определить перспективы развития налога на добавленную стоимость, необходимо выявить основные теоретические и практические аспекты эффективности нововведений. Определив ряд основных проблем, можно выделить наиболее актуальные для Российской Федерации и спрогнозировать возможные тенденции развития администрирования налога на добавленную стоимость.

Если рассматривать налог на добавленную стоимость как сущностную категорию, то несмотря на его высокую бюджетообразующую роль, одной из его проблем, как и всего косвенного налогообложения, является то, что он выступает как сдерживающий фактор роста инвестиций в основной капитал отечественных предприятий [2] (*Maziy, Subacheva, 2016*). Поэтому одним из возможных решений данной проблемы может стать реформирование налогового законодательства в тех вопросах, которые касаются стимулирования инвестиционной экономики.

Следующей проблемой, но уже практического характера, можно выделить тот факт, что объектом налогообложения признается фактическая реализация товара, которая считается осуществленной исключительно после передачи права собственности. Отсюда следует, что обязательства по уплате налога на добавленную стоимость возникают по отгрузке товара, а не по кассовому методу.

Проблемным аспектом выделяется начисление налога на добавленную стоимость на товары, облагаемые акцизом. Данный факт В.В. Мазий и А.С. Сенников называют в некоторой степени как двойное налогообложение. Возможным решением данной проблемы может стать введение специального вида акцизов или определение новой ставки НДС для конкретных товаров [2] (*Maziy, Subacheva, 2016*).

Так, высокая доля вычетов косвенного налога над суммами начислениями позволяет сделать выводы о том, что имеет место незаконное включение налогоплательщиками доли налога в вычеты и возмещение. Проблема незаконного возмещения налога на добавленную стоимость с использованием разнообразных мошеннических «схем» в налоговой системе Российской Федерации существует давно и остается чрезвычайно актуальной и в настоящее время.

Наряду с этим, стоит уделить внимание операциям, связанным с экспортом, так как они занимают значительную долю в возмещении налога на добавленную стоимость из бюджета. В современной экономической действительности одной из основных функций налоговых органов является контроль за исполнением обязательств по уплате

налога на добавленную стоимость поставщиками проверяемых налогоплательщиков. Зачастую контрагенты налогоплательщика, который подвергся налоговой проверке, должным образом не выполняют возложенные на них обязательства.

Нам представляется, что данный факт является одной из основных проблем в налоговом администрировании налога на добавленную стоимость. Возможным решением данной проблемы может стать внедрение нового программного комплекса «АСК НДС-3», который предполагает усовершенствованную версию предыдущей программы с использованием новых алгоритмов и источников сопоставляемой информации с цифровизацией процессов налогового администрирования.

Вместе с незаконным возмещением налога на добавленную стоимость существуют определенные барьеры возмещения НДС со стороны налоговых органов. Суть проблемы заключается в том, что налоговые органы не всегда могут возратить НДС в установленные сроки. Иногда возмещения приходится ждать около года, либо требовать возврата уже в судебном порядке. Как следствие этого, из оборота организации на неопределенный срок исключается значительная сумма средств, которая негативно влияет на эффективность осуществления хозяйственной деятельности.

Объективная экономическая нестабильность определила необходимость увеличения поступлений налога на добавленную стоимость в государственный бюджет. Так, правительство Российской Федерации уже установило повышение ставок НДС с 1 января 2019 года с 18% до 20%, что в целом находится в допустимых предельных границах. В России верхний и нижний предел установления ставки налога на добавленную стоимость составляет от 14% до 22% [7].

Главный аргумент, на который ссылались многие специалисты в защиту повышения ставки налога на добавленную стоимость, был тот факт, что в России достаточно низкая ставка НДС, которая ниже средних ставок, применяемых в ЕС.

Однако подобное изменение налогового законодательства может сформировать ряд проблем:

1. Увеличение налога на добавленную стоимость спровоцирует повышение инфляции. По мнению Министерства финансов Российской Федерации, которое официально представили в марте 2017 года, увеличение НДС негативно повлияет на инфляцию, произойдет увеличение в среднем на 2% [4] (*Falyakhov*). Министерство финансов Российской Федерации делает акцент на повышении показателей дополнительных поступлений. Однако данные прогнозы могут оказаться ложными в связи с возможным переходом организации в теневой сектор, а усиление контролирующих мер потребует дополнительных затрат.

2. Увеличение ставок налога на добавленную стоимость снизит инвестиционную привлекательность для зарубежных юридических и физических лиц. По мнению аналитиков агентства «Bloomberg», Россия по показателю привлекательности для инвестиций среди развивающихся стран в 2018 занимает 15 место, а после увеличения ставки возможно ухудшение ситуации [7].

Так же отмечаются сложности организации отдельного учета НДС при применении различных ставок (0%, 10%, 20%) и по видам деятельности, освобождаемым от уплаты налога на добавленную стоимость. Данное обстоятельство часто является причиной отказа в возмещении НДС по операциям, связанным с экспортом [6].

На наш взгляд, актуальной является идея введения более результативных налоговых преференций. Условно, применяемые во многих странах льготы, можно разделить на четыре типа: полное освобождение; установление необлагаемого порога для малого бизнеса; пониженная ставка; ставка 0%.

Так, Герц В.Ю. предлагает введение более рациональных налоговых льгот для социальной сферы, к примеру, комбинация освобождения и права на вычет по приобретению. Применение пониженных ставок на реализацию товаров первой необходимости, либо использование противоположной схемы – применение повышенных ставок на реализацию предметов роскоши.

Говоря о практической составляющей, стоит упомянуть налоговую декларацию. Важнейший документ, который включает в себя всю информацию по налогооблагаемой базе и прочих субъектах, и объектах налогообложения. Среди прочих есть смысл в актуализации и совершенствовании правил ее заполнения. Введение новых кодов. На примере введения кода для реализации имущества банкротов (данная операция с 2015 г. не является объектом налогообложения НДС).

В проведенном исследовании были определены основные проблемы действующего механизма налога на добавленную стоимость, теоретические и практические аспекты администрирования НДС. Поэтому автором выделены наиболее вероятные перспективы развития механизма действия НДС:

1. Дальнейшее усовершенствование налогового администрирования, его автоматизация (введение системы «АСК НДС-3») для снижения вероятностей допущения ошибок пользователями и улучшения глубины и качества проверок налоговыми органами. Данное направление может быть достигнуто путем развития электронных счетов-фактур через специализированные сервисы, наличием полноценной и достоверной информации в интернет платформах о контрагентах без возможности ввода ложной информации.

2. Освобождение некоторого количества малых предприятий, некоммерческих организаций от обязанности уплаты налога на добавленную стоимость исходя из сумм выручки. Необходимо увеличить порог уплаты НДС согласно расчетному коэффициенту инфляции. Данные изменения позволят так же снизить объем обрабатываемой информации в системах налогового контроля и увеличить качество проверок за счет уменьшения объема.

3. Осуществление унификации сущности налога на добавленную стоимость в пределах ЕАЭС. Суть состоит в постепенном сближении к единой информационной системе, единому механизму взимания и налоговым ставкам. Данные изменения упростят

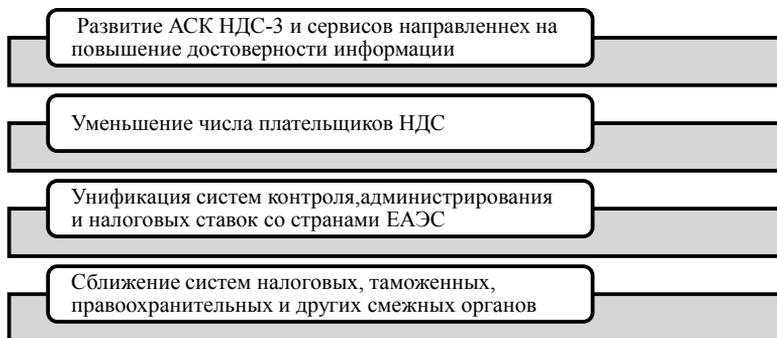


Рисунок 3. Направления реформирования налогового администрирования НДС
Источник: [4] (Falyakhov)

процедуру продажи товаров между странами, сделав ее похожей на реализацию товаров внутри страны без необходимости возмещать НДС в заявительном порядке.

4. Сближение системы осуществления контроля налоговых органов с правоохранительными и таможенными. Создание единой эффективной базы для осуществления контроля позволит проводить расследования по правомерности возвратов НДС из бюджетов в более короткие сроки, что увеличит поступления НДС в бюджет Российской Федерации.

Заключение

Мы считаем, что на современном этапе в ближайшей перспективе не будет стоять вопрос отмены НДС с заменой его налогом с продаж. Введение фиксированной ставки либо снижение ставки исследуемого налога так же маловероятно, поскольку в условиях кризиса снижаются бюджетные доходы в реальном выражении, что не приемлемо для экономики Российской Федерации на сегодняшнем этапе. Наилучшим будет развитие и совершенствование системы налогового администрирования и контроля НДС при унификации ставок, изменении механизма расчета налога, использовании и адаптации системы администрирования и контроля совместно со странами ЕАЭС. Все это должно разрешить значительную часть имеющихся законодательных проблем с применением НДС в Российской Федерации.

ИСТОЧНИКИ:

1. Бехер В.В. Особенности федерального бюджета на 2017 г.: перспективы экономического и правового роста. - СПб.: Ленинградский юридический журнал, 2017. – 43 с.
2. Мазий В.В., Субачева Е.М. Специфика развития малого бизнеса в условиях кризиса // Инженерный вестник Дона. – 2016. – № 2(41). – с. 88. – url: <http://www.ivdon.ru/magazine/archive/n2y2016/3627>.

3. Бачурин Д.Г. Институциональные парадоксы НДС в условиях развивающейся экономики переходного периода // Актуальные проблемы экономики и права. – 2016. – № 2. – с. 170-185. – doi: 10.21202/1993-047X.10.2016.2.170-185 .
4. Фаляхов Р. Минфин разгонит инфляцию. Силуанов: увеличение НДС до 22% вызовет разовый рост инфляции на 2%. Газета.ру. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.gazeta.ru/business/2017/03/13/10573835.shtml> .
5. Статистика, федеральный бюджет. Минфин России. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.minfin.ru/ru/statistics/fedbud>.
6. Возмещение экспортного НДС. Почему не возмещают и как этого избежать. Экспортеры России. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rusexporter.ru/materials/3279>.
7. Развивающиеся страны расставили по ранжиру. Коммерсант. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/3527247>.

REFERENCES:

- Bachurin D.G. (2016). *Institutsionalnye paradoksy NDS v usloviyakh razvivayusheysya ekonomiki perekhodnogo perioda* [Institutional paradoxes of vat under developing economy of transition period]. *Current problems of economics and law*. 2 (2). 170-185. (in Russian). doi: 10.21202/1993-047X.10.2016.2.170-185 .
- Bekher V.V. (2017). *Osobennosti federalnogo byudzheta na 2017 g.: perspektivy ekonomicheskogo i pravovogo rosta* [Features of the Federal budget for 2017: prospects for economic and legal growth] SPb.: Leningradskiy yuridicheskiy zhurnal. (in Russian).
- Maziy V.V., Subacheva E.M. (2016). *Spetsifika razvitiya malogo biznesa v usloviyakh krizisa* [Small businesses development specificity in the down of Economy]. *Engineering journal of Don*. (2(41)). 88. (in Russian).

