



## **Перспективы администрирования налога на добавленную стоимость в условиях прозрачности механизмов его исчисления**

**Аннотация.** Статья посвящена проблемам налогового администрирования налога на добавленную стоимость в современных условиях развития российской налоговой системы. Представлены результаты анализа налоговой базы и налоговых обязательств по НДС, на основе которого сделаны выводы о необходимости кардинального реформирования порядка исчисления данного налога. На основе расчетов по отдельно взятому региону доказана эффективность представленной методики расчета налоговых обязательств.

**Ключевые слова:** налог, добавленная стоимость, косвенное налогообложение, бюджет, метод исчисления.

**Раздел:** (04) экономика.

Стабильный источник доходов бюджетной системы, возможность возврата налога при реализации обеспечивают привлекательность косвенных налогов как для государства, так и для производителей. Назвать косвенные налоги справедливыми затруднительно, так как принцип справедливости в налогообложении давно уже потерял тот смысл, который в него закладывали классики. Современные косвенные налоги – это налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы, налог с продаж, таможенные пошлины. Налог на добавленную стоимость является одним из наиболее сложных для исчисления, уплаты и, соответственно, контроля со стороны налоговых органов. По оценкам специалистов, в России собирается не более 75% налога, причитающегося к уплате в бюджет. Существующая методика расчета НДС и система его администрирования по-прежнему открывают большие возможности уклонения от уплаты налога для недобросовестных налогоплательщиков.

В основе исчисления налога на добавленную стоимость лежит показатель добавленной стоимости [1]. При рассмотрении показателя добавленной стоимости по-разному интерпретируются принципы и методы ее формирования и налогообложения. Современные ученые, рассматривая механизм исчисления налога на добавленную стоимость на уровне хозяйствующих субъектов, следующим образом трактуют понятие «добавленная стоимость»: добавленная стоимость – это разница между стоимостью реализованных товаров, работ и/или услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения [2]. В конечном счете ослабевает зависимость между величиной созданной добавленной стоимости и суммой ее изъятия в бюджет. Недостаточная разработанность проблем формирования добавленной стоимости, методов оценки и изъятия ее части в доход бюджета определила актуальность настоящего исследования.

За время существования в российской налоговой системе НДС претерпел большие изменения, однако при всем многообразии научно-практических результатов исследований проблем возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость, до настоящего времени не выработана научная теория противодействия схемам ухода от налогообложения [3]. Отсутствие научно обоснованного механизма борьбы с незаконным возмещением налога из бюджета повлекло за собой предложение о реформировании всех составляющих налогового администрирования НДС.



Целью исследования является изучение теоретико-методических основ налогового администрирования налога на добавленную стоимость и разработка практических рекомендаций по его совершенствованию.

Рабочая гипотеза исследования базируется на концептуальном положении о том, что определяющим направлением повышения качества и эффективности администрирования НДС в современных условиях является приведение налога на добавленную стоимость в соответствие с его названием и введение нового механизма его исчисления непосредственно от добавленной стоимости, созданной на каждом этапе производства.

Научная новизна исследования заключается в обосновании положительного эффекта и повышения эффективности налогового администрирования в условиях применения прямой методики расчета налога на добавленную стоимость.

Наиболее существенные результаты, содержащие элементы научной новизны:

- выявлены проблемы, существующие на данном этапе в процессе администрирования НДС;
- научно обоснована необходимость изменения подхода к совершенствованию налогового администрирования налога на добавленную стоимость;
- произведен сравнительный анализ налоговых обязательств организаций на основе применения косвенного механизма исчисления НДС и прямого;
- проанализирован экономический эффект от применения прямого метода исчисления налога на добавленную стоимость.

Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в формировании на основе анализа и обобщения различных подходов к налогообложению добавленной стоимости целостного научного представления об особенностях и проблемах процесса администрирования НДС, а также в прикладном характере решения проблем реформирования действующего механизма налогового администрирования НДС, создании более прозрачной схемы исчисления НДС, что, в свою очередь, позволяет уменьшить риск ухода от налогообложения и увеличить доходную часть бюджета за счет поступлений по данному налогу.

В налоговых доходах консолидированного бюджета НДС занимает одно из первых мест, что подтверждает анализ данных, представленных в табл. 1.

Таблица 1

## Состав и структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ в 2010–2012 гг., млрд руб.

Наименование налога	2010 год		2011 год		2012 год	
	Поступило налогов в доходы	Удельный вес, %	Поступило налогов в доходы	Удельный вес, %	Поступило налогов в доходы	Удельный вес, %
Налоговые доходы, всего	5876,73	100	7419,93	100	8653,84	100
Налог на прибыль организаций	1878,45	31,96	2216,8	29,88	2451,89	28,33
Акцизы	455,14	7,73	617,25	8,32	806,9	9,32
НДС	1476,24	25,12	1938,4	26,12	2101,33	24,28
Налог на имущество организаций	656,7	11,17	598,04	8,06	823,42	9,51
Налоги за пользование природными ресурсами	1411,6	24,02	2048,39	27,61	2470,92	28,55



Из представленных данных следует, что НДС прочно занимает свое место в тройке налогооблагающих доходов. В 2010 и 2011 гг. он по сумме поступлений был на втором месте и обеспечил 25,12% и 26,12% налоговых доходов соответственно. В 2012 г. поступления от НДС немного снизились и в структуре доходов оказались на третьем месте, обеспечив 24,28% налоговых доходов.

В структуре федерального бюджета РФ налог на добавленную стоимость составляет еще большую долю налоговых поступлений, что видно из представленных данных в табл. 2.

Таблица 2

Структура доходов федерального бюджета РФ

Виды налогов	2010 год		2011 год		2012 год	
	Млрд руб.	В % к объему поступлений в федеральный бюджет	Млрд руб.	В % к объему поступлений в федеральный бюджет	Млрд руб.	В % к объему поступлений в федеральный бюджет
Всего поступило	3207	100	4481	100	5166	100
Налог на прибыль	255	8	343	8	376	7
НДС	1329	41	1753	39	1886	37
Акцизы	114	4	232	5	342	7
НДПИ	1377	43	2008	45	2421	47
Остальные налоги	132	4	146	3	142	3

Наибольший удельный вес в налоговых доходах федерального бюджета имеет НДПИ. НДС находится на втором месте, незначительно ему уступая. Так, в 2010 г. НДС обеспечил 41% налоговых доходов, в 2011 г. – 39% и в 2012 г. – 37%. Более наглядно структура налоговых доходов федерального бюджета представлена на рис. 1.

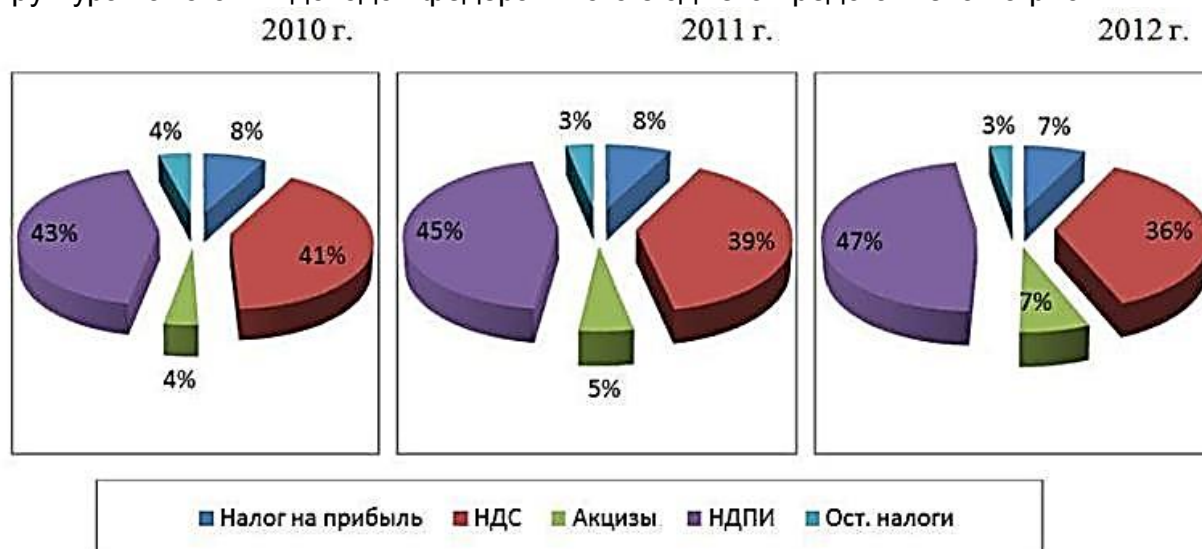


Рис. 1. Структура доходов федерального бюджета РФ в 2010–2012 гг.

Основными государственными органами, обеспечивающими поступления налога на добавленную стоимость, являются налоговые органы. Процесс налогового администрирования НДС – один из наисложнейших и трудоемких ввиду сложности меха-



низма исчисления и последующего контроля над уплатой данного налога. Проблема ухода от налогообложения НДС остро стоит во всех странах, где он применяется.

Несмотря на многолетний процесс реформирования налогообложения НДС в Российской Федерации, проблема повышения эффективности администрирования налога до сих пор является актуальной, что указывает на необходимость разработки концепции, которая, основываясь на положительном опыте экономического развития и профессиональной оценке негативных последствий проводимых реформ, умело сочетала бы исторический опыт развития экономики России и зарубежных стран, ее особенности с перспективой прогрессивного экономического роста и решения существующих проблем администрирования НДС.

Анализ проведенных исследований говорит о том, что действующая методика исчисления НДС существенным образом влияет на формирование налоговых обязательств по НДС, что, в свою очередь, оказывает существенное влияние на функцию налогового планирования и налогового контроля. Налоговое планирование поступлений НДС в бюджет является очень сложным процессом и не всегда точным ввиду непредсказуемости объемов налоговых вычетов. Но контроль над правомерностью применения налоговых вычетов является еще более сложным процессом.

На сегодняшний день очень остро стоит проблема опережающего темпа роста налоговых вычетов по сравнению с налогом, исчисленным от налоговой базы [4]. С помощью действующего метода исчисления НДС налогоплательщиками создана система методов уменьшения налоговых обязательств за счет завышения налоговых вычетов.

Показатели структуры налоговой базы по НДС на основании статистической отчетности 1-НДС представлены в табл. 3.

Таблица 3

**Показатели налога на добавленную стоимость**

Год	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Сумма исчисленного налога по налогооблагаемым операциям, млрд руб.	15621,74	16983,37	17289,78	19678,46	24970,2	29090,37
Налоговые вычеты, млрд руб.	14413,11	15779,05	16055,64	18260,13	23289,92	27423,95
Удельный вес налоговых вычетов	92,3%	92,9%	92,9%	92,8%	93,3%	94,3%
Сумма налога, исчисленная к уплате, млрд руб.	2220,01	2126,87	2340,91	2527,05	2933,78	3356,46
Сумма налога, исчисленная к возмещению, млрд руб.	1011,38	922,08	1109,69	1121,75	1254,39	1557,75

В период с 2007 г. по 2012 г. удельный вес налоговых вычетов в сумме НДС, исчисленного от налоговой базы, неуклонно возрастает.

Более наглядно приближение сумм налоговых вычетов к суммам налога на добавленную стоимость, исчисленного от налоговой базы, представлено на рис. 2.

Одна из главных проблем налогового администрирования НДС заключается в том, что в стране сформировалась четкая система возмещения и зачетов налогоплательщику сумм НДС при невнесении его в бюджет поставщиками сырья, материалов, топлива и т. д.



Рис. 2. Динамика показателей, формирующих налоговые обязательства по НДС, в РФ в 2007–2012 гг.

Основными направлениями реформирования НДС являются изменение механизма исчисления и уплаты налога и совершенствование методик налогового администрирования.

На наш взгляд, наиболее эффективным направлением совершенствования налогового администрирования НДС является изменение механизма исчисления НДС с косвенного на прямой.

Для этого необходимо:

- включить в число отчетных показателей предприятия показатель «добавленная стоимость», или «ВВП предприятия», равный добавленной стоимости по определению;
- добавленную стоимость (или ВВП) в составе реализованной продукции определять прямым счетом из данных бухгалтерского учета как сумму фонда оплаты труда (ФОТ), прибыли, налогов (без НДС, НДСЛ, входящего в ФОТ, и налога на прибыль, входящего в прибыль) и амортизации;
- для продукции, не имеющей льгот по НДС, налог, подлежащий уплате в бюджет, исчислять путем умножения добавленной стоимости в составе реализованной продукции на установленную ставку налога;
- при реализации экспортируемой продукции, имеющей льготы по уплате НДС, также применяется новый порядок исчисления НДС и 0%-ная ставка остается неизменной;
- для продукции, реализация которой облагается НДС по разным ставкам, необходимо вести раздельный учет (например, на каждую экспортную поставку, облагаемую НДС по нулевой ставке, сегодня налогоплательщик обязан составлять калькуляцию с указанием всех статей, формирующих цену экспортной продукции, и прилагать к ней подтверждающие документы).

В процессе исследования были произведены расчеты налоговых обязательств по НДС прямым методом исчисления на примере конкретных налогоплательщиков г. Курска. Итоги указанных расчетов представлены в табл. 4.





Таблица 4

**Суммы НДС, подлежащие уплате в бюджет,  
рассчитанные прямым и косвенным методом**

<i>Покупатель</i>	<i>Сумма налога, исчисленная прямым методом</i>	<i>Сумма налога, исчисленная косвенным методом</i>	<i>Разница между суммами налога, исчисленного прямым методом и косвенным (гр. 2 – гр. 3)</i>
1	2	3	4
«А»	317938047	155981135	161956912
«Б»	1160280	–17780886	18941166
«В»	1983609	–7822244	9805853
«Г»	551757	1507893	–956136
«Д»	8090276	584804	7505472
«Е»	950887	1425741	–474854
«Ж»	1161285	835145	326140
«З»	0	–189124	189124
«И»	0	–985689	985689
Итого	331836143	133556784	198279359

Применение прямого метода исчисления НДС полностью исключает возможность возмещения налога из бюджета. По анализируемым налогоплательщикам бюджет недополучил более чем 198 млн руб. в случае сохранения налоговых ставок на том же уровне.

Некоторые организации при новом методе расчета будут уплачивать НДС в бюджет даже в меньшем объеме, в отличие от действующего метода, к ним относятся более мелкие организации. Организации, осуществляющие только экспортные операции и, соответственно, постоянно только возмещающие НДС из бюджета, при новом методе расчета не будут уплачивать налог в бюджет, так как 0%-ная ставка по экспорту сохраняется, но при этом у них исчезнет возможность возмещать налог.

Для наиболее полного анализа влияния предлагаемых изменений на доходную часть бюджета был произведен расчет налога от налогооблагаемой базы, исчисленной прямым методом, по всем налогоплательщикам НДС Курска.

Сумма НДС, рассчитанная прямым методом, по налогоплательщикам Курска за 2012 г. составила 9,1 млрд руб. По данным, содержащимся в отчете 1 НМ «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему РФ», сумма исчисленного НДС составила 3,6 млрд руб., что меньше рассчитанной нами суммы на 5,4 млрд руб.

Значительный разрыв между суммами НДС, рассчитанного прямым методом и методом возмещения, может объясняться следующими причинами:

- значительные суммы налоговых вычетов. Их отношение к суммам налога, исчисленного от налоговой базы, составило в 2012 г. в Курске 94,1%;
- широкое распространение схем ухода от налогообложения.

Переход на новую методику расчета НДС может увеличить налоговое бремя организаций, в связи с чем, на наш взгляд, вышеприведенная методика расчета НДС позволит снизить ставки налога на добавленную стоимость предположительно с 18% до 10%, а с 10% до 6%. В таком случае сумма НДС, рассчитанная с учетом пониженных ставок, составит 5,1 млрд руб.

Даже такое снижение налоговых ставок НДС при прямом методе исчисления НДС позволяет поступлениям по данному налогу превышать размер поступлений, исчисленных по действующему методу, на 1,4 млрд руб.



Таким образом, переход от косвенного метода вычитания к прямому методу расчета в соответствии с проведенными нами расчетами позволит не только решить проблему возмещения НДС из бюджета по операциям, осуществляемым на внутреннем и внешнем рынке, не допустить потерь бюджета, снизить налоговую ставку НДС, но и увеличить его долю в доходах бюджета.

Прямой способ расчета добавленной стоимости упростит формирование не только ВВП предприятия, но и показателя ВРП и ВВП России, что, в свою очередь, позволит упростить и сделать более четкой и точной методику прогнозирования НДС, используемую налоговыми органами.

Прозрачный механизм расчета добавленной стоимости без применения налоговых вычетов значительно снизит риск создания схем ухода от налогообложения и, соответственно, упростит процесс налогового контроля, исключив необходимость проведения множества встречных проверок. Открытость показателей, составляющих добавленную стоимость, позволит налоговым органам более эффективно осуществлять налоговый контроль над правильностью исчисления и уплатой налога на добавленную стоимость.

Таким образом, переход к применению прямого метода исчисления НДС позволит существенным образом повысить эффективность всего процесса налогового администрирования НДС.

## Ссылки на источники

1. Налоговое консультирование: теория и практика: учеб. пособие / Л. В. Севрюкова, Т. Ю. Ткачева, Л. В. Афанасьева [и др.]; под ред. Л. В. Севрюковой, Т. Ю. Ткачевой; Юго-Зап. гос. ун-т. – Курск, 2011. – 244 с.
2. Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учеб. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 211 с.
3. Рыкунова В. Л. Практические аспекты изменения методики расчета налога на добавленную стоимость // Управленческий учет. – 2010. – № 1. – С. 79–88.
4. Рыкунова В. Л., Севрюкова Л. В. Проблема альтернативного выбора: налог на добавленную стоимость или налог с продаж // Финансы и кредит. – 2009. – № 39. – С. 40–45.

## Valentina Rykunova,

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor at the chair of Economic Security and Taxation, Southwest State University, Kursk

[Valentina0209@mail.ru](mailto:Valentina0209@mail.ru)

## Prospects of value added tax administration in conditions of transparent mechanisms of its calculation

**Abstract.** The paper is devoted to problems of tax administration of value added tax in modern conditions of development of the Russian tax system. The results of the analysis of tax base and tax obligations for the VAT help to conclude that there is a need of cardinal reforming of an order of calculation of the tax. The calculations for separately taken region prove the efficiency of the presented method of tax calculation.

**Key words:** tax, value added, indirect taxation, budget, calculation method.

## References

1. Sevrjukova, L. V., Tkacheva, T. Ju. & Afanas'eva, L. V. et al. (2011) *Nalogovoe konsul'tirovanie: teoriya i praktika: ucheb. posobie* / Jugo-Zap. gos. un-t, Kursk, 244 p. (in Russian).
2. Panskov, V. G. (2006) *Nalogi i nalogovaja sistema Rossijskoj Federacii: ucheb.*, Finansy i statistika, Moscow, 211 p. (in Russian).
3. Rykunova, V. L. (2010) "Prakticheskie aspekty izmenenija metodiki rascheta naloga na dobavlennuju stoimost'", *Upravlencheskij uchet*, № 1, pp. 79–88 (in Russian).
4. Rykunova, V. L. & Sevrjukova, L. V. (2009) "Problema al'ternativnogo vybora: nalog na dobavlennuju stoimost' ili nalog s prodazh", *Finansy i kredit*, № 39, pp. 40–45 (in Russian).

## Рекомендовано к публикации:

Горевым П. М., кандидатом педагогических наук, главным редактором журнала «Концепт»

ISSN 2304-120X



9 772304 1120142