

# § 3 ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ С ОРГАНИЗАЦИЙ

Л.А. Агузарова

## НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ ВОЗМЕЩЕНИЯ ИЗ БЮДЖЕТА

**Аннотация:** В статье рассматривается краткая характеристика налога на добавленную стоимость, порядок возмещения налога на добавленную стоимость, практические и теоретические способы возмещения в российской налоговой системе. Выделены основные этапы возврата налога на добавленную стоимость. Налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет государства части стоимости товара, работы или услуги, которая создаётся на всех стадиях процесса производства товаров, работ и услуг и вносится в бюджет по мере реализации. НДС — это всеобщий налог на потребление, который обязаны уплачивать все организации и индивидуальные предприниматели, производящие товар и реализующие его. Анализируется структура поступления косвенных налогов в федеральный бюджет Российской Федерации, а также представлена структура доходов федерального бюджета по всем видам налогов и сборов. В работе рассмотрены проблемы возмещения НДС из бюджета и пути их решения. Авторы определили, что основной проблемой возмещения НДС из бюджета является сложное построение налогового законодательства. Серьёзной проблемой на сегодняшний день является незаконное возмещение налога на добавленную стоимость. Конкретно речь идет о возмещении НДС при экспорте товаров с использованием «фирм — однодневок».

**Ключевые слова:** добавленная стоимость, налоговые поступления, косвенные налоги, возмещение НДС, налоговая система, налоговое администрирование, налоговые органы, налоговый контроль, налоговая декларация, федеральный бюджет

**Н**алог на добавленную стоимость (НДС) — косвенный налог, представляющий собой форму изъятия в бюджет государства части стоимости товара, работы или услуги, которая создаётся на всех стадиях процесса производства товаров, работ и услуг и вносится в бюджет по мере реализации. В результате применения НДС конечный потребитель товара, работы или услуги уплачивает продавцу налог со всей стоимости приобретаемого им блага, однако в бюджет эта сумма начинает поступать ранее конечной реализации, так как налог со своей части стоимости, «добавленной» к стоимости

приобретённых сырья, работ и услуг, необходимых для производства, уплачивает в бюджет каждый, кто участвует в производстве товара, работы или услуги на различных стадиях.

В современной налоговой системе Российской Федерации по способу взимания налоги подразделяются на прямые и косвенные. Помимо налога на добавленную стоимость к косвенным налогам относятся акцизы. Ранее в налоговой системе Российской Федерации действовали такие косвенные налоги, как: налог на добавленную стоимость, акцизы и таможенные пошлины. Но с 1 января 2005 года и по сей день

таможенные пошлины были исключены из списка федеральных налогов и отнесены к неналоговым доходам федерального бюджета.

Существенную роль в российской налоговой системе занимают косвенные налоги, которые являются регулируемыми налогами в доходной части федерального бюджета. Ведущее место в системе косвенного налогообложения отводится — НДС, так как его удельный вес в доходной части бюджетной системы составляет значительную долю.<sup>1</sup>

Отметим, что НДС — это всеобщий налог на потребление, который обязаны уплачивать все организации и индивидуальные предприниматели, производящие товар и реализующие его. Особое внимание уделяется тому, что в результате возмещения налога на добавленную стоимость консолидированный бюджет Российской Федерации теряет миллионы рублей, что актуализирует данную тему.

С точки зрения налогового администрирования, НДС является одним из наиболее сложных налогов в российской налоговой системе. С каждым годом в главу 21 Налогового кодекса вносятся многочисленные изменения и дополнения по улучшению администрирования данного налога.

Для того, чтобы определить значимость косвенных налогов как в налоговой системе, так и конкретно в доходах консолидированного бюджета Российской Федерации, проведем анализ структуры и динамики поступления косвенных налогов в Федеральный бюджет за январь-май 2011 — 2012 года, в состав которых входит НДС (Рис.1).

<sup>1</sup> Агузарова Л.А. Налоговый потенциал региона и повышение эффективности планирования налоговых доходов (на материалах РСО-Алания) // Налоги и налогообложение. №11. 2013. С. 818–824. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.11.10054.

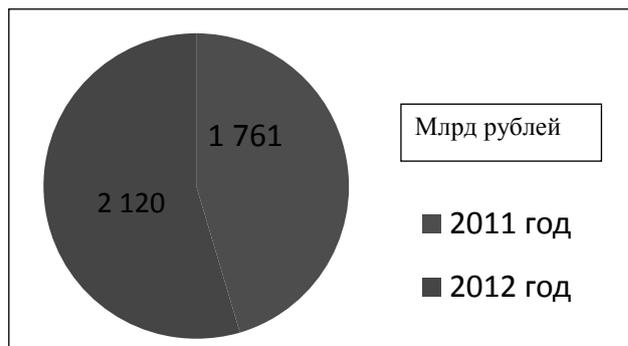


Рис. 1. Поступление налоговых доходов в Федеральный бюджет РФ за 2011–2012 гг.<sup>2</sup>

На рисунке 1 видно, что налоговые поступления, администрируемые Федеральной налоговой службой РФ в бюджет в январе — мае 2012 года по сравнению с 2011 годом выросли более чем на 20% и составили 2120,1 млрд. рублей.

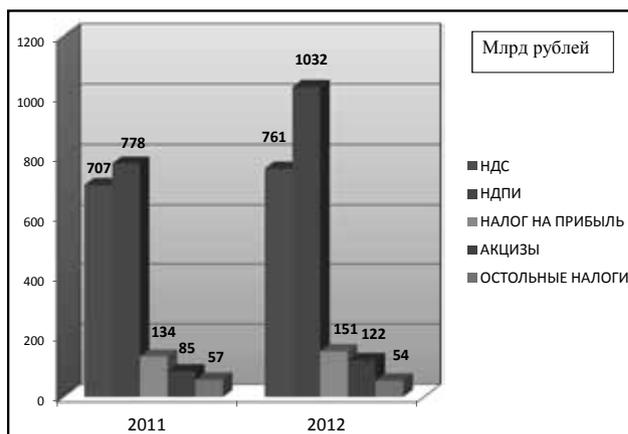


Рис. 2 Структура доходов федерального бюджета в январе — мае 2011–2012 гг.<sup>3</sup>

По данным рисунка 2 видно, что в 2011–2012 гг. в общей доходной части федерального бюджета преобладающее место занимает налог на добычу полезных ископаемых (в 2011 году он составил 778 млрд рублей (44%), а в 2012 году — 1032

<sup>2</sup> <http://www.financedone.ru>.

<sup>3</sup> <http://www.financedone.ru>.

млрд рублей (49%)). Из косвенных налогов первое место занимает налог на добавленную стоимость (в 2011 году составил 707 млрд рублей (40%), а в 2012 году — 761 млрд рублей (около 30%).

Налог на добавленную стоимость в налоговой системе России существует сравнительно давно, он заменил ранее действующий налог с оборота. Основная суть налога на добавленную стоимость состоит в том, что методика взимания данного налога предполагает исчисление как самого налога, который подлежит уплате в федеральный бюджет, так и его возмещения из федерального бюджета. Под возмещением понимается возврат денежных средств из бюджета.<sup>4</sup>

В теории налогоплательщику достаточно просто осуществить возврат налога из федерального бюджета, но на практике данная процедура не так уж и проста и «прозрачна». Основная функция налоговых органов заключается, в первую очередь, в том, чтобы максимально пополнить бюджетный фонд. Встает вопрос, каким же образом налоговые органы должны возвращать налог на добавленную стоимость, если это не в интересах государства?!

При стремлении налогоплательщика произвести возврат НДС ему приходится сталкиваться с немалыми проблемами. Как показывает практика, возмещение налога слишком сложная процедура, как для налогоплательщиков, так и для государства. Исполнить все требования плательщиков по возмещению налога на добавленную стоимость практически невозможно, но в отдельных ситуациях все же наблюдается.

Для возмещения НДС рассмотрим теоретические аспекты данной проблема-

тики и предложим возможные методы, способы или приемы решения проблем, с которыми наиболее часто приходится сталкиваться организациям и индивидуальным предпринимателям в практической деятельности.<sup>5</sup>

Для того, чтобы разобраться с поставленной задачей, следует для начала выделить порядок возврата НДС. Заявленный порядок возмещения налога представляет собой осуществление в порядке, предусмотренном НК РФ, зачет (возврата) суммы налога, заявленной к возмещению в налоговой декларации, до завершения проводимой в соответствии с налоговым законодательством РФ на основе налоговой декларации камеральной налоговой проверки.<sup>6</sup> Он также распространяется и на предприятия, реализующие продукцию на внутреннем рынке, и на экспортеров.

Представим процедуру возмещения НДС в 2014 году (Таблица 1).

По данным таблицы 1 видно, что для того, чтобы налогоплательщику государство произвело возврат уплаченного НДС из федерального бюджета, следует пройти все указанные этапы и только после окончания всех этапов, при одобрении он имеет права на возмещение НДС. При реализации названных этапов, очевидно сложное построение налогового законодательства.

Основной проблемой возмещения НДС из бюджета является сложное построение налогового законодательства. Данная проблема охватывает не только возврат налога из федерального бюджета, но и всей налоговой системы и налоговой политики. Ведь не каждый плательщик налога на до-

<sup>4</sup> Aguzarova F.S., Dzagoeva M.R., Tokaeva S.K. Theoretical and Practical Aspects of Deferred Taxes in IFRS // Middle-East Journal of Scientific Research. 2013. № 17 (3). P. 315-320. DOI: 10.5829 /idosi.mejsr. 2013.17.03.12148.

<sup>5</sup> Токаева С.К. Экономическое развитие региона и пути укрепления налогового потенциала (на примере РСО-Алания)//Право и инвестиции. 2013. № 3–4.

<sup>6</sup> Налоговый кодекс РФ. 2014. Ст. 176.

Таблица 1

## Процедура возмещения налога на добавленную стоимость в 2014 году

№	Этап	Сущность
1	Подача налоговой декларации в налоговый орган	Налогоплательщик заполняет и подает налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за налоговый период.
2	Проводится камеральная налоговая проверка	По данным, указанным в налоговой декларации, налоговые органы проводят камеральную налоговую проверку, которая устанавливает обоснованность заявленных налогоплательщиком требований.
3	Составляется акт налоговой проверки	В случае выявления налоговыми органами нарушений в области налогового законодательства по окончании проведения камеральной налоговой проверки составляется акт. Налогоплательщик имеет право на его обжалование.
4	Возражения налогоплательщика	При обнаружении налоговыми органами факта нарушения законодательства о налогах и сборах налогоплательщиком и отражения их в акте налоговой проверки организация или ИП имеет право подачи в контролирующий орган своих возражений, которые будут рассмотрены.
5	Вынесение решения	Если налоговыми органами не обнаружено каких-либо нарушений, то в течение семи дней должны вынести решение о возмещении налога из бюджета на банковский счет налогоплательщика.
6	Арбитражный суд	Если налогоплательщик обжаловал решение об отказе в возмещении НДС в вышестоящий налоговый орган (УФНС, а затем ФНС), что в результате осталось без изменения, то он может обратиться в арбитражный суд с исковым заявлением. Затем по исполнительному листу происходит возврат НДС.

Источник: Налоговый кодекс РФ. — М.: ПРОЕКТ-ПРЕСС. 2014. Ст. ст. 176, 176.1.

бавленную стоимость имеет достаточно знаний для того, чтобы самостоятельно, без профессиональной помощи специалиста, вступить в налоговые правоотношения. Мы предлагаем налогоплательщикам, изъявившим желание осуществить возврат НДС, обратиться к специалистам в данной области, которые могли профессионально проанализировать весь представленный пакет документов и исправить неясности и неточности в них для подачи в налоговый орган в целях проведения проверки. Многие плательщики из-за незнания тонкостей Налогового кодекса остаются ни с

чем. Именно по этой причине, прежде чем подать в контролирующий орган налоговую декларацию с указанием о возмещении НДС, следует обратиться за профессиональной помощью к специалисту, например в консалтинговую компанию.

Важной проблемой на сегодняшний день является незаконное возмещение налога на добавленную стоимость. Конкретно речь идет о возмещении НДС при экспорте товаров с использованием «фирм — однодневок». Следует отметить, что проблема с возмещением НДС при экспорте действует в странах, где существует

НДС и уплата производится по принципу страны назначения, то есть бюджет страны производства товара возмещает экспортеру налог, который был уплачен своим поставщиком, а импортер уплачивает НДС в бюджет своей страны. В системе поставщиков применяются «фирмы-однодневки». В случае проведения проверки контролирующими органами проверяется вся цепочка поставщиков, вплоть до производителя товара. «Фирмы-однодневки» не уплачивают налог в федеральный бюджет либо они вообще не сдают налоговые декларации, либо сдают нулевую отчетность. По существу при использовании данной схемы одна и та же сумма проводится по счетам всех поставщиков и покупателей.<sup>7</sup> В момент проведения проверки выявляются все признаки, указывающие на наличие финансовой схемы, направленной на незаконное изъятие налога из бюджета.

Начальным этапом решения данной проблемы является снижение количества «фирм-однодневок».<sup>8</sup> Уполномоченными органами государственной власти (Минфин России, ФНС России) разрабатываются различные способы для борьбы с «фирмами-однодневками». На наш взгляд, самым основным моментом является ужесточение мер регистрации организаций и индивидуальных предпринимателей. В соответствии с действующим Налоговым

кодексом РФ инспектор налоговой службы ограничен в возможностях принимать соответствующие решения в отношении создаваемых сомнительных организаций. Предлагаем внести дополнительные пункты в соответствующие статьи НК, которые в будущем сократят количество подобных фирм. При принятии определенных мер по данной проблеме разрешится и проблема по возмещению НДС из бюджета, так как у организаций не будет больше возможности осуществлять нелегальные операции и осуществлять деятельность через подставные организации.

Еще одной немаловажной проблемой является искусственное завышение стоимости товара. Практика показывает, что в себестоимость продукции организации включают стоимость переработки сырья, хранения, комиссии и другие производственные и внепроизводственные затраты,<sup>9</sup> тем самым искусственно завышая себестоимость продукции. В данном случае возникает уже и вторая проблема. Происходит снижение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, а при экспорте товара налогоплательщикам заявляется завышенная сумма НДС к возмещению.

Для решения данной проблемы предлагаем ужесточить контрольные меры со стороны государства, как налоговых органов, так и налогоплательщиков. Особый государственный контроль применить к межрайонным налоговым инспекциям, для того, чтобы инспектор не нарушал законодательство и осуществлял поставленные перед ним функции и задачи, ведь от качества работы сотрудников зависит и эффективная деятельность налогоплательщиков.

<sup>7</sup> Агузарова Л.А. Элбакиева З.Б. Налоговое регулирование в системе межбюджетных отношений Российской Федерации / Материалы Международной научно-практической конференции «Проблемы, противоречия и перспективы развития России в современном мире: экономико-правовые аспекты» 25 января — 1 февраля 2014 г. Франция, Париж.

<sup>8</sup> Агузарова Л.А. Методы государственного регулирования процессов воспроизводства социально-трудового потенциала в депрессивных регионах СКФО // Региональная экономика: теория и практика. 2013. № 8. С. 23–28.

<sup>9</sup> Агузарова Л.А. Социальная политика депрессивных территорий в условиях модернизации экономики: стратегии и инструменты // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2013. № 6. С. 5–15.

Необходимо также ужесточить меры проведения выездных налоговых проверок, чтобы инспектор имел возможность лично проконтролировать налогоплательщика.

Вследствие всего выше указанного, следует сделать вывод о том, что возмещение НДС из федерального бюджета является сложным и непростым.

Таким образом, выделим основные пути решения возврата налога на добавленную стоимость из федерального бюджета. Необходимо выработать современную методику в отношении взимания НДС, где будут учитываться интересы добросовестных на-

логоплательщиков и государства. Данная методика в будущем должна обеспечить фактическое поступление в бюджет сумм НДС. Особый акцент следует сделать на законодательную базу, а именно разработку мер совершенствования главы 21 действующего Налогового кодекса. Одним из решений также является создание специальных банковских счетов, конкретно связанных с расчетом по НДС. Кроме того, следует сократить численность недобросовестных налогоплательщиков, чтобы другие плательщики имели гарантии, что без проблем смогут осуществить возврат НДС.

### **Библиография:**

1. Налоговый кодекс РФ. 2014.
2. Агузарова Л.А. Методы государственного регулирования процессов воспроизводства социально-трудового потенциала в депрессивных регионах СКФО // Региональная экономика: теория и практика. 2013. № 8. С. 23–28.
3. Агузарова Л.А. Социальная политика депрессивных территорий в условиях модернизации экономики: стратегии и инструменты // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2013. № 6. С. 5–15.
4. Агузарова Л.А. Налоговый потенциал региона и повышение эффективности планирования налоговых доходов (на материалах РСО-Алания) // Налоги и налогообложение. № 11. 2013. С. 818–824. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.11.10054.
5. Агузарова Л.А. Элбакиева З.Б. Налоговое регулирование в системе межбюджетных отношений Российской Федерации / Материалы Международной научно-практической конференции «Проблемы, противоречия и перспективы развития России в современном мире: экономико-правовые аспекты» 25 января — 1 февраля 2014 г. Франция, Париж.
6. Aguzarova F.S., Dzagoeva M.R., Tokaeva S.K. Theoretical and Practical Aspects of Deferred Taxes in IFRS // Middle-East Journal of Scientific Research. 2013. № 17 (3). P. 315–320. DOI: 10.5829 /idosi.mejsr. 2013.17.03.12148.
7. Дзгоева М.Р., Агузарова Ф.С. О взаимосвязи налоговой политики и инвестиционной активности субъектов экономических отношений: современный взгляд на проблему // Известия КБНЦ РАН. 2010. №1. С. 32–38.
8. Токаева С.К. Экономическое развитие региона и пути укрепления налогового потенциала (на примере РСО-Алания) // Право и инвестиции. 2013. № 3–4.
9. <http://www.financedone.ru>.
10. Агузарова Ф.С. Пути повышения акцизных поступлений в бюджеты бюджетной системы РФ // Налоги и налогообложение. — 2014. — 3. — С. 278–288. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.3.11532.

11. Агузарова Ф.С. Значение нефтегазовых доходов в экономике России//NB: Экономика, тренды и управление. — 2014. — № 3. С. 142–158.
12. Балаева Д.А., Моргоева А.Х. Налоговое администрирование: взгляд в будущее // Налоги и налогообложение. — 2014. — 2. — С. 174–183. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.2.11361.

**References:**

1. Nalogovyi kodeks RF. 2014.
2. Aguzarova L.A. Metody gosudarstvennogo regulirovaniya protsessov vosproizvodstva sotsial'no-trudovogo potentsiala v depressivnykh regionakh SKFO // Regional'naya ekonomika: teoriya i praktika. 2013. №8. S. 23–28.
3. Aguzarova L.A. Sotsial'naya politika depressivnykh territorii v usloviyakh modernizatsii ekonomiki: strategii i instrumenty// Upravlenie ekonomicheskimi sistemami: elektronnyi nauchnyi zhurnal. 2013. №6. S. 5–15.
4. Aguzarova L.A. Nalogovyi potentsial regiona i povyshenie effektivnosti planirovaniya nalogovykh dokhodov (na materialakh RSO-Alaniya) // Nalogi i nalogooblozhenie. №11. 2013. S. 818–824. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.11.10054.
5. Aguzarova L.A. Elbakieva Z.B. Nalogovoe regulirovanie v sisteme mezhdunarodnykh otnoshenii Rossiiskoi Federatsii / Materialy Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii «Problemy, protivorechiya i perspektivy razvitiya Rossii v sovremennom mire: ekonomiko-pravovye aspekty» 25 yanvarya — 1 fevralya 2014 g. Frantsiya, Parizh.
6. Aguzarova F.S., Dzagoeva M.R., Tokaeva S.K. Theoretical and Practical Aspects of Deferred Taxes in IFRS // Middle-East Journal of Scientific Research. 2013. № 17 (3). R. 315–320. DOI: 10.5829 /idosi.mejsr. 2013.17.03.12148.
7. Dzagoeva M.R., Aguzarova F.S. O vzaimosvyazi nalogovoi politiki i investitsionnoi aktivnosti sub'ektov ekonomicheskikh otnoshenii: sovremenniy vzglyad na problemu // Izvestiya KBNTs RAN. 2010. № 1. S. 32–38.
8. Tokaeva S.K. Ekonomicheskoe razvitie regiona i puti ukrepleniya nalogovogo potentsiala (na primere RSO-Alaniya) // Pravo i investitsii. 2013. № 3–4.
9. <http://www.financedone.ru>.
10. Aguzarova F.S. Puti povysheniya aktsiznykh postuplenii v byudzhety byudzhetnoi sistemy RF // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2014. — 3. — С. 278–288. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.3.11532.
11. Aguzarova F.S. Znachenie neftegazovykh dokhodov v ekonomike Rossii//NB: Экономика, trendy i upravlenie. — 2014. — № 3. С. 142–158.
12. Balaeva D.A., Morgoeva A.Kh. Nalogovoe administrirovanie: vzglyad v budushchee // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2014. — 2. — С. 174–183. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.2.11361.