

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ

Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Факультет

Экономики и управления

Кафедра

«Бухгалтерский учет,
налогообложение и аудит»

Направление подготовки

38.04.01 «Экономика»

Магистерская программа

«Бухгалтерский учет,
налогообложение и аудит»

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на тему:

Налог на добавленную стоимость и его налоговое
администрирование в Российской Федерации

Магистрант группы
153ЭЭм3

(подпись, дата)

Пугачева Юлия Сергеевна

(ФИО полностью)

Научный руководитель

(подпись, дата)

Туктарова Ф. К.

(фамилия, инициалы)

Нормоконтролер

(подпись, дата)

Малахова Ю. В.

(фамилия, инициалы)

Рецензент

Директор ООО «Стройрегион-58»

(должность, место работы)

(подпись, дата)

Горячев О. В.

(фамилия, инициалы)

Работа допущена к защите (протокол заседания кафедры от 20.12.2017 №7)

Заведующий кафедрой

(подпись)

Свиридова Н.В.

(фамилия, инициалы)

Работа защищена с оценкой хорошо (протокол ГЭК от 15.01.2018 №13)

Секретарь ГЭК

(подпись)

Сазонова И.В.

(фамилия, инициалы)

Пенза 2017

ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

Факультет экономики и управления
Кафедра «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

ОТЗЫВ НАУЧНОГО РУКОВОДИТЕЛЯ

Туктаровой Фирюзы Касимовны

фамилия, имя, отчество

К.Э.Н., доцент

должность, ученое звание, ученая степень

на магистерскую диссертацию магистранта:

Пугачевой Юлии Сергеевны, 153ЭЭм3

фамилия, имя, отчество студента, номер группы

обучающегося по направлению подготовки: 38.04.01 «Экономика»

направление подготовки

магистерская программа «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

магистерская программа

выполненную на тему:

Налог на добавленную стоимость и его налоговое администрирование в
Российской Федерации

1. Актуальность темы налогового администрирования налога на добавленную стоимость (далее- НДС) в Российской Федерации состоит в том, что этот налог является наиболее значительным из используемых косвенных налогов в России. НДС является одним из наиболее тяжело администрируемых налогов в Российской Федерации, однако НДС был и остается одним из главных и ключевых источников налоговых доходов бюджета. В консолидированном бюджете РФ доля этого налога составляет около четверти от всех налоговых поступлений.

2. При выполнении исследования использовалась нормативно-правовая база, специальная научная, учебная и методическая литература. Следует отметить, что подбор документов для написания диссертации, а также учебной и научной литературы выполнялся самостоятельно автором работы. Незначительная помощь была оказана в разработке плана ВКР, формулировке целей и задач исследования.

3. Содержание работы полностью соответствует исходному заданию. В работе исследованы и проанализированы процессы налогового администрирования НДС, особенности взаимодействия налогоплательщика и налогового органа при администрировании НДС, проведен анализ результатов работы налоговых органов, выявлены проблемы налогоплательщиков при взаимодействии с налоговым органом в части контроля, определены направления совершенствования администрирования НДС с учетом минимизации ошибок налогоплательщика. Иллюстративный и статистический материал представлен в объеме, достаточном для раскрытия темы.

4. Оформление магистерской диссертации выполнено с применением операционной системы Windows XP, текстового редактора Microsoft Word,

электронных таблиц Microsoft Excel, нормативно-правовых систем «Гарант», «Консультант Плюс».

5. Предложения, выводы и рекомендации, сделанные в работе, носят практический характер, обоснованы и подкреплены нормами законов.

6. Магистрант успешно работает бухгалтером на предприятии ООО «Стройрегион-58».

7. Все предложения сделанные в работе имеют практический характер и могут быть использованы в деятельности налоговых органов и налогоплательщиков.

8. Выполнение графика ВКР соблюдено согласно сроков предоставления разделов. Необходимо отметить способность магистранта организовать работу в соответствии с планом и поставленной целью работы.

9. Автор работы проявил добросовестное и прилежное отношение к ее выполнению. Стиль, качество исполнения работы отвечают предъявляемым требованиям. Характер магистерской диссертации позволяет судить об умении автора отстаивать собственную точку зрения, делать аргументированные и обоснованные предложения.

10. По результатам выполнения ВКР можно сделать вывод, что автор работы умеет работать с литературой, обобщать результаты, формулировать предложения и подготовлен к самостоятельной профессиональной деятельности. Особо следует отметить приведенные автором практические советы со стороны налогоплательщика.

11. Работа может быть допущена к защите в ГЭК и заслуживает оценки «отлично».

29.12.2017

дата

Туктарова Ф. К.

ФИО научного руководителя, подпись



РЕЦЕНЗИЯ

на магистерскую диссертацию:

Пугачевой Юлии Сергеевны, 153ЭЭм3

фамилия, имя, отчество студента, номер группы

обучающегося по направлению подготовки: 38.04.01 «Экономика»

направление подготовки

магистерская программа «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

магистерская программа

выполненную на тему:

Налог на добавленную стоимость и его налоговое администрирование в Российской Федерации

1. Актуальность темы налогового администрирования НДС заключается в том, что этот налог является самым сложным для понимания, трудозатратным и самым затратным для налогоплательщика. Налог на добавленную стоимость является одним из наиболее тяжело администрируемых налогов в Российской Федерации.

2. Анализ рецензируемой ВКР показал, что содержание диссертации последовательно и достаточно полно раскрывает заявленную тему, цель исследования и задачи, сформулированные во введении, достигнуты.

3. Магистрант продемонстрировала достаточно высокий уровень теоретических знаний, и обосновала практическую значимость полученных результатов. Изложенный материал отличается целостностью, структурной логичностью и завершенностью

4. Практические рекомендации, направленные на совершенствование системы налогового администрирования НДС являются глубокими, аргументированными и применимыми.

5. Особо следует отметить приведенные в диссертации практические советы со стороны налогоплательщика при взаимодействии с налоговым органом, в части избегания ошибок и защиты своих интересов при проведении контроля налоговыми органами.

6. Достоинство работы заключается в том, что впервые налоговое администрирование налога на добавленную стоимость рассмотрено со стороны не налогового органа, а со стороны налогоплательщика.

7. В целом считаю, что магистерская диссертация Пугачевой Юлии Сергеевны на тему «Налог на добавленную стоимость и его налоговое администрирование в Российской Федерации» соответствует требованиям, предъявляемым к работам такого типа, и может быть допущена к защите в ГЭК.

8. Работа заслуживает оценки 5 (отлично).

Рецензент О. В. Горячев

инициалы, фамилия

Директор ООО «Стройрегион-58»

место работы, должность, ученая степень, ученое звание (если имеются)



(подпись, заверенная печатью организации)

Содержание

Введение.....	3
Глава 1. Налоговое администрирование налога на добавленную стоимость.....	8
1.1 Налог на добавленную стоимость, как один из наиболее сложных для исчисления и администрирования в налоговой системе РФ.....	8
1.2 Роль налогового администрирования в налоговых отношениях.....	15
1.3 Общая характеристика процесса взаимодействия налогоплательщика и налогового органа в рамках налогового администрирования НДС в Российской Федерации.....	19
Глава 2. Анализ влияния действующей системы налогового администрирования по НДС в РФ на субъект администрирования.....	31
2.1 Организационно-экономическая характеристика налогоплательщика НДС ООО «Стройрегион-58».....	31
2.2 Использование информационных технологий в администрировании НДС.....	38
2.3 Особенности взаимодействия налогоплательщика с налоговым органом при проведении камеральных проверок по НДС.....	44
2.4 Особенности обмена данными между налоговыми органами и налогоплательщиками с использованием системы АСК НДС–2.....	54
Глава 3. Развитие стимулирующего механизма системы налогового администрирования налога на добавленную стоимость в России.....	62
3.1 Результаты контрольной работы налоговых органов и изменения в организации работы налогоплательщиков НДС.....	62
3.2 Пути решения актуальных проблем администрирования налога на добавленную стоимость в России	75
Заключение.....	83
Список использованных источников.....	89
Приложения.....	93

Введение

Актуальность темы налогового администрирования налога на добавленную стоимость (далее - НДС) в Российской Федерации состоит в том, что этот налог является наиболее значительным из уплачиваемых косвенных налогов в России. НДС является одним из наиболее тяжело администрируемых налогов в Российской Федерации, однако НДС был и остается одним из главных и ключевых источников налоговых доходов бюджета. В консолидированном бюджете РФ доля этого налога составляет около четверти от всех налоговых поступлений.

Налог на добавленную стоимость - это налог, являющийся эффективным инструментом государственного регулирования налогообложения. Налогом облагается добавленная стоимость (разница между стоимостью реализованных товаров и стоимостью затрат, отнесенных на издержки производства). Сумма НДС включается в цену товаров и участвует на всех на всех стадиях производства и продвижения товаров к потребителю.

Большинство работающих в России компаний и предпринимателей являются налогоплательщиками НДС. В доходах бюджета НДС на протяжении последних пяти лет занимает второе место среди налоговых доходов и первое место среди нефтегазовых доходов.

В налоговой системе России большую роль играют именно косвенные налоги на товары и услуги, в том числе НДС. Налог на добавленную стоимость, как было уже отмечено, считается одним из важнейших и вместе с тем сложных налогов, существующих в налоговой системе нашего государства. Поэтому его детальное изучение и выработка предложений по дальнейшему совершенствованию законодательной базы и практики его взимания имеют важное значение, как для налогоплательщиков, так и для государства в лице его исполнительных органов.

В связи с вышесказанным, тема налогового администрирования налога на добавленную стоимость является очень важной и актуальной, особенно в

условиях отсутствия актуальных научных исследований в данной области налогообложения. Налог на добавленную стоимость является одним из наиболее сложных налогов, которые существуют в налоговой системе РФ. Его подробное изучение и анализ совершенствования налогового администрирования, а также практика его взимания имеют существенное значение, как для налогоплательщиков, так и для государственных исполнительных органов.

Налоговым законодательством РФ с 2015 года установлена система определения взаимосвязи в исчислении налога на добавленную стоимость различных хозяйствующих субъектов с помощью Единого центра обработки данных. «Она предполагает взаимное обязательное отражение одной и той же хозяйственной операции в налоговом и бухгалтерском учёте у лиц, её совершивших, и определение зависимости между вычетом сумм НДС, перечисленного поставщику покупателем, и уплатой конечным потребителем налога в бюджет» [8]. Таким образом, в соответствии с законодательством право на возмещение сумм входного НДС из бюджета у налогоплательщика возникает только при наличии факта уплаты налога его контрагентом. То есть сначала должна быть уплачена сумма выходного НДС в бюджет, и только затем - возмещение из бюджета суммы входного НДС.

В связи с внедрением такой базы налогоплательщиков НДС работа с определением добросовестности поставщиков и с проблемными контрагентами становится всё более значимой. Большое количество проблем возникает у налогоплательщиков при подтверждении права на получение вычетов по налогу на добавленную стоимость именно в связи с деятельностью контрагентов. Таким образом, необходимо и в дальнейшем совершенствовать налоговое администрирование НДС и упрощать систему налогообложения. Первым шагом в этом направлении стал перевод налогоплательщиков на электронную форму взаимодействия с налоговыми органами, что позволило повысить эффективность работы Федеральной налоговой службы Российской

Федерации, сократило количество незаконных схем ухода от НДС и позволило минимизировать время проведения камеральных и выездных проверок.

При написании магистерской диссертации использовались положения трудов современных ученых и практиков по вопросам налогового администрирования НДС, в частности, монография Семкина К. К. «Взимание НДС: международная практика и российские нормы», статьи экономических журналов, в том числе зарубежного автора Knobel A. «Quality of the Administration of Value-Added Tax in OECD countries and Russia» (Качество администрирования налога на добавленную стоимость в странах ОЭСР и России), комментарии руководителя ФНС Мишустина М. В. по проблемам администрирования налога на добавленную стоимость, поступления данного налога в бюджет и динамике проводимых камеральных проверок по налогу на добавленную стоимость.

Цель магистерской диссертации заключается в анализе проблем налогоплательщиков, возникающих в процессе налогового администрирования НДС и формировании предложений по их решению.

Задачи магистерской диссертации:

- изучить роль налогового администрирования в налоговых отношениях;
- проанализировать действующий механизм налогового администрирования НДС в Российской Федерации;
- оценить применение систем налогового администрирования НДС с использованием программы АСК НДС-2;
- выявить проблемы налогоплательщиков, возникающие в результате применения новых информационных технологий;
- выявить основные направления совершенствования налогового администрирования налога на добавленную стоимость, как стимулирующего механизма;
- предложить пути решения проблем налогоплательщиков НДС.

Объектом исследования является ООО «Стройрегион-58».

Предметом исследования выступает механизм налогового администрирования налога на добавленную стоимость.

Научная новизна работы заключается в том, что процесс совершенствования налогового администрирования налога на добавленную стоимость рассмотрен не с точки зрения интересов налоговых органов и государства, а с точки зрения налогоплательщика, для достижения стимулирующей функции налогообложения. Практическая значимость полученных результатов заключается в анализе и решении выявленных проблем налогоплательщиков при взаимодействии с налоговым органом в части контроля, в определении направления совершенствования администрирования НДС с учетом минимизации ошибок налогоплательщика.

Данная работа направлена на выявление и анализ проблем налогоплательщиков, возникающих в результате применения новых информационных технологий в процессе налогового администрирования НДС и оценку применения систем налогового администрирования НДС с использованием программы АСК НДС-2, ее преимуществ и недостатков для налогоплательщиков.

Теоретической и методологической основой исследования являлись отечественные и зарубежные источники по изучаемой проблеме, данные налоговой отчетности ООО «Стройрегион-58», статистические данные с официального сайта ФНС, журнальные статьи, материалы учебных семинаров, справочно-консультационных систем «Консультант-плюс» и «Гарант». В процессе исследования использовались методы общего и структурного анализа, статистические и экономико-математические методы, сравнение и анализ показателей поступления, начисления и уплаты НДС в федеральный бюджет Российской Федерации, возмещения налога из бюджета, количества проводимых камеральных проверок и доначислений налога, с учетом усовершенствования налогового администрирования НДС в России по данным ФНС России.

Основные теоретические положения, практические предложения и результаты работы апробированы на научно-практической конференции с международным участием «Актуальные проблемы учета, налогообложения и развития ключевых сфер экономики». По теме исследования опубликовано две печатные работы:

1) Пугачева Ю.С., Туктарова Ф.К. Проблемы налогового администрирования налога на добавленную стоимость // Актуальные проблемы налогообложения и развития ключевых сфер экономики : сб. науч. ст. VII Всерос. науч.-практич. заоч. конф. с междунар. участием. / под общ. ред. д-ра экон. наук Н.В. Свиридовой, д-ра техн. наук Е.А. Бадеевой, к.э.н. Ю.В. Малаховой, к.э.н. А.А. Акимова – Пенза, Изд-во ПГУ, 2016 г. - 186 с. С.57-63.

2) Пугачева Ю.С., Туктарова Ф.К. Применение автоматизированной системы контроля АСК НДС-2 при реализации задач налогового администрирования по налогу на добавленную стоимость в России // Актуальные проблемы учета, налогообложения и развития ключевых сфер экономики: материалы VIII Всероссийской научно-практической конференции с международным участием (г. Пенза, 25 ноября 2017 г.) / под общ. ред. д-ра экон. наук Н.В. Свиридовой, д-ра техн. наук Е.А. Бадеевой, к.э.н. Ю.В. Малаховой, к.э.н. А.А. Акимова – Пенза: Изд-во ПГУ, 2017. - 275 с. С. 122-127.

При выявлении проблем налогоплательщиков НДС, в работе рассмотрены роли налогового администрирования НДС в налоговых отношениях, проанализировано влияние действующей системы налогового администрирования по НДС в РФ на субъект администрирования, проанализирован документооборот в части работы по контролю за правильностью исчисления НДС, рассмотрен процесс использования электронных технологий в части администрирования (электронный документооборот) и процесс развития стимулирующего механизма системы налогового администрирования налога на добавленную стоимость в России.

Глава 1. Налоговое администрирование налога на добавленную стоимость

1.1 Налог на добавленную стоимость, как один из наиболее сложных для исчисления и администрирования в налоговой системе РФ

Большую роль в формировании дохода бюджета играют налоги на товары и услуги, т.е. косвенные налоги. Налог на добавленную стоимость – это косвенный налог, начисление которого производит продавец, реализующий товары, работы, услуги, имущественные права. Налог является формой изъятия в государственный бюджет суммы добавленной стоимости к стоимости товара, работ, услуг или имущественных прав, создающейся на всех этапах производства и реализации продукции.

Размер ставки НДС по различным странам колеблется от 10 до 38%. (НДС впервые был введен во Франции в 1958 г.). В России эта ставка составляет по некоторым товарам, например, продуктам питания первой необходимости – 10 %, а по промышленным товарам и некоторым продовольственным товарам – 18%. Законодательством предусмотрена также ставка НДС 0%.

Многолетний опыт использования показал, что НДС является эффективным фискальным инструментом сбалансированности и интеграции налоговых систем разных стран. Так, в настоящее время для вхождения страны в Европейский Союз необходимо присутствие в налоговой системе налога на добавленную стоимость.

Налог на добавленную стоимость является федеральным налогом, взимающимся на всей территории РФ, формирующим федеральный бюджет и обязательным для уплаты всем участникам рынка, за исключением выделенных в особые группы освобожденных от уплаты налога и льготные категории предпринимателей и бизнеса. Налог на добавленную стоимость – это один из

основных источников формирования доходной части бюджетной системы Российской Федерации, который играет на сегодняшний день огромную роль для пополнения бюджета Российской Федерации. Основным преимуществом этого налога по сравнению с другими является то, что налогом на добавленную стоимость облагается доход, идущий на конечное потребление, который в дальнейшем идет на инвестиции сбережений, освобождается от налога, что в свою очередь стимулирует эти процессы. Этот налог приводит к увеличению государственных доходов. В отличие от других налогов, государство получает часть дохода на каждом этапе производственного цикла. Таким образом, доход государства от налога на добавленную стоимость не зависит от количества промежуточных производителей.

«Налог на добавленную стоимость входит в первую группу доходов федерального бюджета и является одним из решающих налогов во всей системе налогообложения России. В консолидированном бюджете РФ поступления от НДС уступают только налогу на прибыль и составляют около четверти всех доходов. В то же время в федеральном бюджете РФ налог на добавленную стоимость стоит на первом месте, превосходя по размеру все налоговые доходы» [20].

Тенденция последних нескольких лет, обусловленная совершенствованием законодательства в части НДС, и необходимостью повышения эффективности налогового администрирования НДС, позволила увеличить удельный вес НДС в доходах федерального бюджета, так, по данным ФНС, размещенным в отчете деятельности ФНС России за январь-сентябрь 2016 г. поступления налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, в федеральный бюджет в 9 месяцев 2016 года составили 2 002,7 млрд. рублей, что на 102,6 млрд. рублей или 5,4% больше, чем за 9 месяцев 2015 г. Рост поступлений налога за 9 месяцев 2016 года, в основном, обусловлен ростом исчисленной суммы налога по налогооблагаемым объектам на 7,2% относительно уровня соответствующего периода 2015 года в связи с ростом объема ВВП в

номинальном выражении в 4 квартале 2015 года и в I-II кварталах 2016 года на 2,6% и улучшением налогового администрирования.

Динамика поступлений НДС в федеральный бюджет в 2014-2016 гг. по данным ФНС России, представленным на сайте ФНС России по форме сводного отчета в целом по Российской Федерации № 1-НМ по состоянию на 01.01.2015, 01.01.2016, 01.01.2017, представлена на рисунке 1.

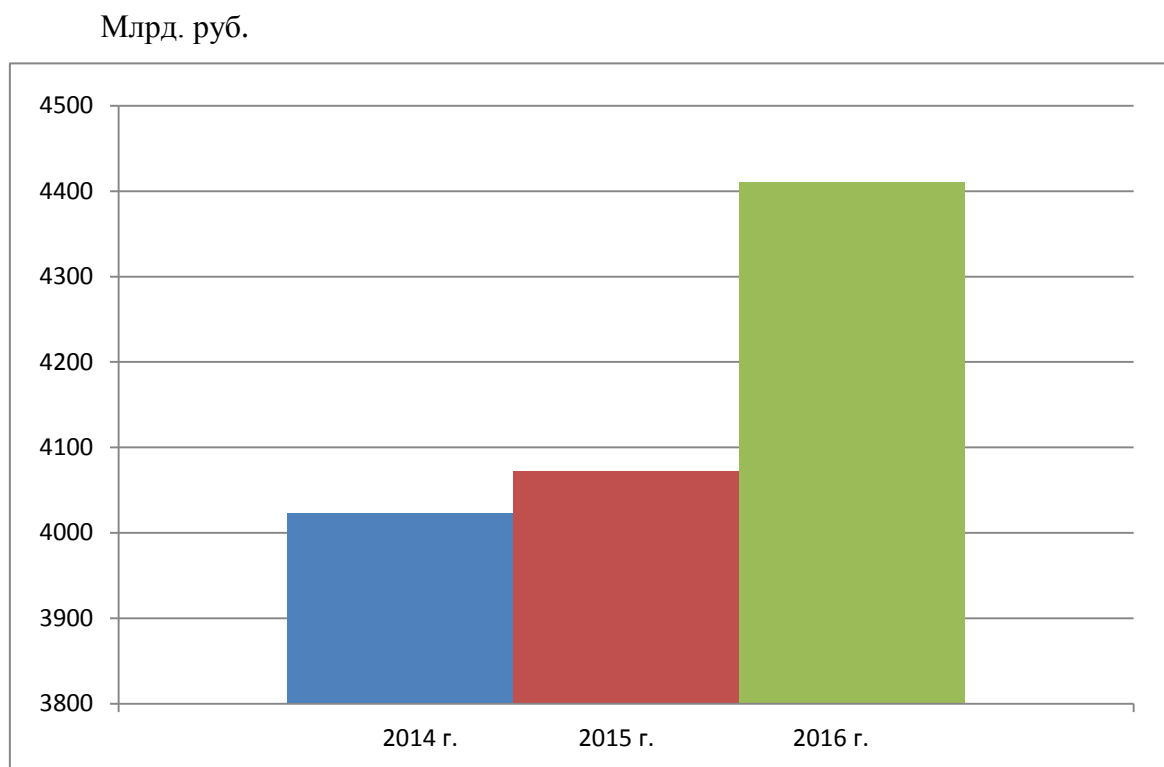


Рисунок 1 - Динамика поступления НДС в федеральный бюджет за период 2014 -2016 гг.

За 9 месяцев 2016 года сумма налога на добавленную стоимость, исчисленного к уплате, составила 28 344,6 млрд. рублей и выросла на 7,2% относительно такого же периода 2015 года, сумма налоговых вычетов составила 26 333,4 млрд. рублей и выросла также на 7,2%. Удельный вес налоговых вычетов в сумме начислений составил 92,91% и по сравнению с 9 месяцами 2015 года снизился на 0,05%.

Налоговые вычеты в отношении сумм налога, уплаченных налогоплательщиками таможенным органам при ввозе товаров, составили 1 220,5 млрд. рублей и увеличились на 10,7%. Налоговые вычеты в отношении сумм налога, уплаченных налогоплательщиками налоговым органам при ввозе товаров с территории государств-членов Таможенного союза, составили 92,5 млрд. рублей и увеличились на 11,7 %. Рост указанных налоговых вычетов, в основном, обусловлен увеличением импортных операций (в рублевом выражении).

Налоговые вычеты в отношении сумм налога по операциям, по которым обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов документально подтверждена, составили 1 407,0 млрд. рублей и увеличились на 9,3 %, что, в основном, обусловлено заявлением большего объема вычетов по ускоренному сбору документов, а также перераспределением поставок с внутреннего рынка на экспорт отдельных видов продукции металлургии, нефтехимии и угольной отраслей по отдельным налогоплательщикам (в рублевом выражении).

С января по сентябрь 2016 года сумма фактического возмещения налога на добавленную стоимость составила 1 542,8 млрд. рублей, что на 11,0% или на 152,8 млрд. рублей больше, чем за 9 месяцев 2015 года.

В заявительном порядке возмещение налога увеличилось на 24,7% (или на 145,9 млрд. рублей) и составило 737,6 млрд. рублей.

Основные показатели структуры начисленной суммы НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, за 9 месяцев 2016 г. по данным ФНС, размещенным в отчете деятельности ФНС России за январь-сентябрь 2016 г. характеризуются данными, приведенными в таблице 1.

Таблица 1 - Основные показатели структуры начисленной суммы НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации (млрд. рублей).

Наименование показателей	9 месяцев 2015 года	9 месяцев 2016 года	Темп роста, %
Начислено НДС по налогооблагаемым объектам	26 428,9	28 344,6	107,2
в том числе:			
сумма налога, исчисленная при реализации (передаче для собственных нужд) товаров по налоговой ставке 10% и расчетной ставке 10/110	1 339,5	1 547,7	115,5
Удельный вес в сумме начислений по налоговой ставке 10% и 18%, %	6,55	6,97	X
сумма налога, исчисленная при реализации (передаче для собственных нужд) товаров по налоговой ставке 18% и расчетной ставке 18/118	19 109,1	20 656,4	108,1
Удельный вес в сумме начислений по налоговой ставке 10% и 18%, %	93,45	93,03	X
Налоговые вычеты	24 567,0	26 333,4	107,2
Удельный вес вычетов в начислениях, %	92,96	92,91	X
в том числе:			
сумма налога, уплаченная таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации	1 102,3	1 220,5	110,7
Удельный вес в начислениях, %	4,17	4,31	X
сумма налога, уплаченная налоговыми органами при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации с территории государств-членов Таможенного союза	82,8	92,5	111,7
Удельный вес в начислениях, %	0,31	0,33	X
налоговые вычеты по операциям, по которым обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов документально подтверждена	1 287,3	1 407,0	109,3
Удельный вес в начислениях, %	4,87	4,96	X
прочие налоговые вычеты	22 094,6	23 613,5	106,9
Удельный вес в начислениях, %	83,60	83,31	X
Сумма налога, исчисленная к уплате бюджета	3 287,7	3 539,2	107,6
Сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета	1 429,1	1 528,4	107,0

Необходимость уплаты НДС возникает, только если реализация произошла на территории России. При реализации товаров (работ, услуг) за пределами России (на территории иностранного государства) налог не уплачивается.

Правила определения места реализации приведены в статьях 147 и 148 Налогового кодекса РФ. В законодательстве установлен различный порядок определения места реализации товаров и места реализации работ (услуг).

Чтобы принять НДС к вычету, необходимо выполнить установленные законодательством условия. Одно из них – это входной НДС только от российской организации. Если товары (работы, услуги) приобретены за границей, входящий в их стоимость иностранный НДС в России к вычету не принимается, даже если приобретаемый товар нужен для операций, облагаемых НДС. В таких ситуациях от сотрудника бухгалтерии требуется особая внимательность. Есть особенность также, например, при принятии у вычету суммы НДС со стоимости основного средства. Как правило, принять его к вычету можно, если имущество отражено на счете 01 «Основные средства», также необходим правильно оформленный счет-фактура с выделенной суммой НДС. Обойтись без счета-фактуры можно только в случаях, прямо предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Несмотря на все положительные качества НДС, часто возникают споры с налоговыми органами, которые происходят в основном по вопросам исчисления НДС, оформления первичных документов, возврата и зачета НДС, применение налоговых вычетов по НДС, добросовестности контрагентов в цепочке налогоплательщиков НДС.

В российской практике налогового администрирования сложилась тенденция, что порядок уплаты и администрирования НДС не обеспечивал необходимый уровень его собираемости.

В последние годы наблюдается положительная динамика собираемости налога на добавленную стоимость, что связано не только с изменениями в налоговом законодательстве, но и с положительными факторами, повлиявшими

на рост производства и, следовательно, увеличение налоговых поступлений в бюджет.

Несмотря на положительную динамику собираемости НДС, существует ряд проблем в области данного налога, которые требуют тщательного изучения и принятия мер со стороны государства для их решения.

Последние несколько лет, Государственной Думой РФ ведутся активные обсуждения повышения ставки НДС с 18% до 20%. Различные общественные объединения России предлагают введение налогового моратория на 1 – 4 года, для сохранения стабильности развития малого, среднего и крупного предпринимательства в России. В условиях постоянных рыночных колебаний, российские предприятия лишаются множества конкурентных преимуществ по сравнению с западными и постоянно изменяющиеся «правила игры» наносят существенный ущерб их финансовым показателям. Ввиду этого, государство должно вести расчет по проведению грамотной налоговой политики, отвечающей интересам бизнеса. Сохранение бюджета Российской Федерации и вероятность увеличения различных показателей налоговых доходов возможна за счет повышения эффективности и качества администрирования НДС.

В свою очередь, для налогоплательщиков НДС является наиболее сложным для исчисления, трудозатратным и требующим предельного внимания, чтобы не допустить налоговые риски для организации.

Обобщая вышесказанное, можно отметить, что налогоплательщик должен строго следить за корректностью документов, на основании которых происходит начисление и расчет НДС, за правильностью и полнотой отражения налога. В некоторых крупных организациях имеются специалисты, которые занимаются исключительно исчислением НДС, поскольку строгий контроль со стороны налогоплательщика и высокие знания законов необходимы, чтобы избежать негативных последствий и возможных доначислений налога на крупные суммы.

1.2 Роль налогового администрирования в налоговых отношениях

НДС является одним из основных источников доходов бюджета, соответственно любые проблемы с его администрированием чрезвычайно актуальны как для государства, так и для налогоплательщиков. Актуальность вопросов администрирования НДС особенно возросла в последние годы, в связи с переходом на электронную систему отчетности по НДС. Эти изменения способствовали улучшению степени контроля за деятельностью налогоплательщиков, при уплате и возмещении НДС. В свою очередь, формируемый в настоящее время механизм налогового администрирования НДС требует и дальнейшего совершенствования.

Поступление налогов зависит от различных факторов. «Изменение налогового законодательства требует постоянного мониторинга нормативных актов в финансовой сфере, иначе возможны ошибки при исчислении и уплате налогов. В отдельных случаях имеющие место сознательное искажение отчетных данных, занижение налогооблагаемой базы и недопоступление налогов в бюджет требуют усиления контрольной функции налоговых органов. В настоящее время особую значимость приобрели вопросы совершенствования организации налогового администрирования как важнейшего института, обеспечивающего поступление значительной доли доходов бюджета и оказывающего влияние на весь механизм регулирования экономических отношений. Ученые считают, что без грамотно организованного и высокоэффективного налогового администрирования не может быть реализована в полной мере государственная налоговая политика» [13].

Анализ сути налогового администрирования имеет колоссальное значение, так как от этого зависит качество как самого налогового администрирования НДС, а именно мер, направленных на усиление контроля и повышения доходности, так и качество отношений налогоплательщика и налогового органа, а также, правильность исчисления и добросовестность налогоплательщика при исчислении налога.

«Категория «налоговое администрирование» и предпосылки становления налогового администрирования как области управления налоговыми отношениями имеют свое теоретическое обоснование. Рассматривая «администрирование» как управление, надо согласиться с тем, что для управления необходимо понимание системы, органов управления и функций, которыми должны быть наделены эти органы. Такой подход свойственен в целом сфере управления» [19].

Деятельность по налоговому администрированию охватывает вопросы формирования и корректировки налогового законодательства, контроля за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов, соблюдения законодательно установленных прав и обязанностей всех участников налоговых отношений, прогнозирования налоговых поступлений и их распределения между бюджетами разных уровней и др. «Функционирование системы государственной налоговой администрации предполагает решение задач по контролю за соблюдением налогового законодательства налогоплательщиками, по организации профилактики, выявления, раскрытия, расследования фактов противоправного поведения налогоплательщиков и осуществлению мер по возмещению ущерба государству в случаях выявления налоговых нарушений. Решение каждой задачи осуществляется соответствующими специализированными структурами налоговой администрации» [2].

Вышесказанное позволяет рассматривать налоговое администрирование как непростую и важную систему управления отношениями между налоговым органом и налогоплательщиком, в том числе правовые. Следовательно, предметом налогового администрирования являются налоговые правоотношения, реализуемые в сфере налогообложения под воздействием налоговой политики ее субъектами: налоговыми органами и налогоплательщиками. «Совокупность налоговых правоотношений, установление их границ и правил, следует рассматривать как налоговую среду, в которой реализуются государственно-властные полномочия по установлению

и сбору налогов в рамках Конституции и законодательства о налогах и сборах и иных нормативно-правовых актов о налогах и сборах» [2].

Объектами налогового администрирования являются налогоплательщики (юридические и физические лица), а также исчисляемые и уплачиваемые налогоплательщиками налоги и сборы в рамках действующего законодательства, налоговые базы, обеспечивающие возможность поступления налоговых доходов в бюджеты разных уровней.

Налоговому администрированию, как системе управления, также свойственны все классические функции системы управления: планирование, учет, контроль, анализ, регулирование. Если рассматривать дополнительные функции, как, например, мотивацию, организацию и другие, то их содержание тоже не сложно определить для специфики той работы, которая осуществляется в системе налогового администрирования.

«Функция планирования находит свое выражение не в определении будущего состояния налоговой системы и расчетах налоговых поступлений, а в составлении планов проведения всех форм налогового контроля, особенно последующего, осуществляемого методом налоговых проверок, в целенаправленной работе по выбору налогоплательщиков для выездных налоговых проверок, приоритетных с точки зрения вероятности обнаружения серьезных нарушений налогового законодательства. Эффективность выездных налоговых проверок на 50–75% зависит от правильности выбора объекта» [17].

Функция организации и контроля в налоговом администрировании имеет следующие цели: обеспечение эффективности контроля за уплатой налогов; повышение уровня собираемости налогов; предупреждение неплатежей; обеспечение пресечения случаев ухода от налогообложения и общее улучшение работы налоговых органов.

«Организационная функция налогового администрирования проявляется в построении налоговых органов, в создании механизма координации их работы, в обеспечении единства деятельности всех звеньев ФНС России и их взаимодействия с правоохранительными и другими контролирующими

органами. Взаимодействие с налогоплательщиками предполагает предоставление им требуемой информации, а также оказание иной помощи. Организационная структура налоговых органов включает в себя подразделения по информационной поддержке налогоплательщиков и формированию налоговой культуры» [23].

«Контрольная деятельность налоговой администрации состоит в выявлении фактов нестандартного, отклоняющегося поведения налоговых субъектов. Полученные результаты носят констатационный характер, т. е. с содержательной точки зрения определяют, были ли выявлены факты нестандартного поведения налогового субъекта. Установление причин и экономических последствий такого поведения налогоплательщика в задачи контрольной деятельности не входит, а составляет предмет второго направления деятельности налоговой администрации — правоохранного» [31].

Выполняя все эти функции, налоговое администрирование обеспечивает строгий контроль за налогоплательщиками, выявляет и предотвращает нарушения в плане начисления налогов к уплате в бюджет.

Подводя итог, можно отметить, что НДС являясь ключевым источником дохода федерального бюджета, в свою очередь, для налогоплательщика НДС является основным элементом налоговой нагрузки. Доля НДС от всех уплаченных ООО «Стройрегион-58» налогов за 2016 год составила 64%. Это говорит о том, что налог на добавленную стоимость является самым затратным для налогоплательщика. Для малого же бизнеса, данный налог может оказаться сверхзатратным, причем некоторым организациям, даже из разряда малого бизнеса, необходимо применять именно общую систему налогообложения и платить НДС, например, если все контрагенты этого налогоплательщика являются налогоплательщиками НДС, тогда им выгоднее будет работать с организацией, которая предоставит счет-фактуру, а соответственно и вычет по НДС, что уменьшит налог к уплате у контрагента.

1.3 Общая характеристика процесса взаимодействия

налогоплательщика и налогового органа в рамках налогового администрирования НДС в Российской Федерации

Под налоговым администрированием понимают деятельность налоговых органов, которая заключается в контроле и учете поступления налогов в бюджет страны от физических и юридических лиц.

«Налоговое администрирование и налоговая политика государства — взаимосвязанные факторы состояния социально-политической системы государства. Они взаимообусловлены, любые реформы в сфере налогообложения и фискальной системы в целом, всегда должны предусматривать действенные механизмы налогового администрирования. Важнейшее звено налоговой реформы — это укрепление системы налогового администрирования, которое в итоге должно быть объединено в рамках одного органа, что значительно упростит положение честных налогоплательщиков и усилит государственное воздействие на неплательщиков налогов» [11, с. 11].

Важнейшим условием результативности налогового администрирования является законодательная установка процедур по осуществлению норм взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов. Налоговое законодательство должно обеспечить, с одной стороны, более необременительные, понятные и доступные правила начисления и уплаты НДС с точки зрения налогоплательщика взамен желанию использования незаконных схем и отклонения от уплаты налога. С другой стороны — уменьшить затраты государства на финансирование налоговых органов и осуществление всех элементов налогового администрирования.

Перевод налоговых органов на новые электронные технологии взаимодействия с налогоплательщиками, осуществляемый в настоящий момент времени в Российской Федерации, заметно способствует повышению эффективности налогового администрирования, что соответственно ведет к улучшению собираемости налогов и улучшению экономики.

На что в настоящее время направлены изменения в сфере налогового администрирования, можно судить по повышению модернизации электронного документооборота и IT-технологий. Сейчас у всех налогоплательщиков есть возможность, не посещая лично налоговую инспекцию, сдать отчетность, получить документы, представить документы, оплатить налоги, подать заявление о регистрации или снятии с учета организации и многое другое через Internet.

С 2015 г. в налоговой декларации по НДС должны отражаться сведения налогоплательщика из книги покупок и книги продаж. Это дало возможность инспекторам запустить тотальный контроль всех счетов-фактур, что дало возможность инспекторам выявлять при камеральных проверках все попытки мошенничества и незаконного возмещения НДС из бюджета. Добросовестные компании смогут возмещать НДС в ускоренном порядке. Налоговые инспекторы должны возместить НДС в ускоренном порядке — за два месяца, если декларации присвоили низкий или средний уровень риска (письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ММВ-20-15/112). Стандартный срок камеральной проверки — три месяца (п. 2 ст. 88 НК РФ). Однако сейчас у инспекторов есть система управления рисками АСК НДС. Поэтому чиновники решили: если по системе видно, что риск невысокий, то декларацию можно проверить быстрее.

Также, упростился процесс камеральной налоговой проверки добросовестных налогоплательщиков. Исчезла потребность в требовании значительных объемов документов, поскольку подтверждение реальности и достоверности, указанных в декларации данных производится автоматически.

При администрировании НДС налоговая система подвержена определенным рискам [16].

Риски, возникающие при администрировании НДС, можно условно разделить на две группы: основные и дополнительные, причем последние полностью определяются спецификой страны, в которой действует налог. С принципиальной точки зрения, нас интересует первая группа рисков —

основная, имеющая одинаковую природу практически во всех странах, использующих НДС в системах налогообложения.

Основные риски бывают двух типов: неполная уплата НДС и завышение налога на ресурс. Главным критерием, разделяющим риск на два типа, являются направление потока денежных средств.

В первом случае, предприятия стараются «недоплатить» федеральным и региональным бюджетам. Самые популярные механизмы – занижение размеров кассовых операций и товарооборота (сговор между двумя или несколькими контрагентами, целью которого является занижение цены реализации и удержание оборота по НДС в «фирме-однодневке»; неправомерная фиксация объемов товарооборота и, тем самым, занижение размеров платежей налога в бюджет), правонарушения при операциях импорта (как результат, недооцененная налоговая база, ввиду занижений таможенных стоимостей).

Во втором случае, предприятия пытаются «возместить» как можно больше средств из государственного бюджета. Эксперты относят к одним из наиболее популярных механизмов – фиктивный возврат (предприятие предоставляет поддельные документы для возмещения НДС из бюджета), скрытая профессиональность (умышленная неправильная классификация покупок, скрывание личных расходов за издержками хозяйственной деятельности предприятия), ложные счета-фактуры (частичная или полная подделка счетов-фактур, ключевой идеей которой является завышение суммы по счетам), правонарушения при операциях экспорта (составление поддельных счетов-фактур на не экспортируемые товары для получения налоговых вычетов).

Следует отметить, что НДС является зависимым от налоговых возмещений и вычетов и, в связи с этим, более рискован по администрированию чем другие налоги. Предприятия, платящие большой входной НДС имеют право на возврат средств по сравнению с теми, что платят исходящий НДС. Это, таким образом, может повлечь хищение значительных денежных средств из государственного бюджета. Поэтому, аудит документов, которые предоставляются на возврат налога играет важную роль. К компаниям

платящим большой входной НДС в основном относятся – сельскохозяйственные производители и экспортеры.

Оценить величину потерь государства, в случае ложного «возмещения» или «недоплаты» денежных средств очень сложно. На сегодняшний день, только в Великобритании проводятся подобные расчеты через показатель VAT Theoretical Tax Liability (VTTL). Мошенничество и разрыв измеряется при помощи показателя разрыва tax gap (VTG). В европейских странах он обычно составляет порядка 10% от интегрированной суммы поступлений налога.

В связи с этим, основной целью является поиск оптимального соотношения между уменьшением административной нагрузки и минимизацией риска администрирования НДС. Так, возможно расширить срок рассмотрения документов на возмещение НДС налоговым инспекторам, однако это может привести к задержке выплат по возмещению и нанесет значительный финансовый ущерб компаниям. В мире существует статистика по нормативной длительности рассмотрения документаций предприятий на возмещение НДС (в среднем от 12 до 20 дней). Также существуют страны, в которых расходы по администрированию НДС ниже аналогичных показателей по НДСФЛ и налогу с продаж. В Европе на администрирование НДС в среднем приходится 0,5 – 1% совокупных сборов НДС.

Общая концептуальная модель системы администрирования налога на добавленную стоимость заключается в обеспечении функций планирования, руководства (оперативное принятие решений), учета (налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов), контроля (за соблюдением законодательства о налогах и сборах), анализа учетных данных и полученных результатов путем функционирования соответствующих отделов организаций, занимающихся вопросами внутреннего контроля за правильностью исчисления и уплаты налоговых платежей) на основе нормативных документов РФ (глава 21 "Налог на добавленную стоимость" части второй Налогового кодекса Российской Федерации и др.), направленных на совершенствование процесса

управления с целью повышения эффективности механизма налога на добавленную стоимость.

29 декабря 2014 г. Приказом ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ была утверждена новая форма декларации по НДС, действующая с 01.01.2015 г. Начиная с налогового периода за 1 квартал 2015 года в налоговую декларацию по НДС включаются сведения, указанные в книге покупок и книге продаж.

Введенные с 1 января новшества помогли перейти на более качественный уровень взаимоотношений с налогоплательщиками, который позволит снизить риски добросовестных налогоплательщиков и ограничить деятельность недобросовестных или так называемых фирм-однодневок.

Процедура расширенного декларирования по НДС призвана повысить качество налогового администрирования налога на добавленную стоимость, минимизировать случаи необоснованного возмещения НДС из бюджета и избавить добросовестных налогоплательщиков от лишних запросов налоговых органов. Не секрет, что часто налогоплательщики вносят заведомо ложные сведения в декларацию по НДС, изготавливают поддельные документы и под видом возмещения НДС пытаются осуществить хищение денежных средств из бюджета. Введенные изменения дали возможность создать автоматизированный инструмент камерального контроля по сопоставлению покупок и продаж контрагентов. Он позволил непосредственно после представления налоговой отчетности выявлять и пресекать попытки мошеннического возмещения НДС из бюджета, а также занижать налог. Также, процесс камеральной налоговой проверки добросовестных налогоплательщиков существенно упростился. Исчезла необходимость в истребовании большого количества документов, поскольку подтверждение реальности и достоверности указанных в декларации данных будет проходить непосредственно на этапе сдачи отчетности.

В результате введенных новшеств:

- на 68% больше заведено уголовных дел на бизнесменов, 83% из них потеряли бизнес;

- с 1 декабря 2015 г. Центральный Банк РФ начал массовое закрытие счетов юридических лиц по подозрению в обналичивании денежных средств. Акцент делается именно на закрытии уже открытых счетов, а не на отказе в открытии новых.

- 38 банков лишились лицензий в 2016 году в рамках борьбы с незаконным обналичиванием денежных средств и их число увеличивается;

- с 1 января 2016 года инспекторы вправе приостановить регистрацию юридического лица, если у них возникнут обоснованные сомнения в деятельности компании;

- также с 2016 года инспекторы будут делать специальную запись в реестре у тех компаний, которые подозреваются в незаконном обналичивании денежных средств. Сотрудничество с такой компанией спровоцирует налоговую проверку;

- запущен проект по внедрению АСК-НДС-3, которая подключается непосредственно к расчетным счетам организации. Внедряется тотальный налоговый контроль.

Первое, на что обращают внимание налоговые инспекторы при анализе показателей отчетности, — удельный вес вычетов по НДС. Этот критерий, указанный в пункте 3 раздела 4 приложения № 1 к Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (далее — Концепция) (утв. ФНС России от 30.05.07 № ММ-3-06/333@), налоговые инспекторы анализируют в первую очередь.

Данный показатель рассчитывается как соотношение доли вычетов по НДС (стр. 220 раздела 3 декларации) к сумме НДС к уплате (стр. 120 раздела 3 декларации). По мнению контролеров, он не должен превышать 89% за 12 предыдущих месяцев. Зачастую налоговые органы анализируют данный критерий в отношении контрагента проверяемой компании в качестве одного из аргументов получения необоснованной налоговой выгоды (Постановление Пятнадцатого ААС от 20.08.12 № 15АП-8626/2012, оставлено в

силе Постановлением ФАС Северо-Кавказского округа от 10.12.12 № А53-5079/2012).

Расчет безопасной доли вычетов по НДС контролёры производят на основании данных всех представленных деклараций по НДС. Данные из деклараций попадают в специальную статистическую отчётность, в которой суммируется общая сумма исчисленного НДС с реализации и совокупная сумма налоговых вычетов. Эти сведения собираются Управлениями ФНС России по каждому субъекту и затем сводятся в единый отчёт 1-НДС. Так, в 2013 г. размер налоговых вычетов по НДС в целом по Российской Федерации составил 29 058 443 978 тыс. руб., в 2014 г. – 30 850 637 051 тыс. руб., в 2015 г. – 33 985 828 475 тыс. руб.

«За последние пять лет налоговые вычеты по НДС увеличились с 84 % до 92,8 % к сумме начисленного налога. В 2014 году удельный вес налоговых вычетов в сумме начисленного налога составил 92,8% , в 2015 году – 92,9%. Так, 236,0 млрд. рублей возмещено в соответствии со статьей 176 Налогового кодекса Российской Федерации «Заявительный порядок возмещения налога», согласно которой возмещение суммы налога осуществлялось до завершения проводимой на основе налоговой декларации камеральной налоговой проверки» [25].

В настоящее время инспекторы выявляют сомнительные сделки по результатам проверки деклараций по НДС. Счета-фактуры в декларациях сверяет программа, она выстраивает цепочку контрагентов, выявляет разрывы — когда покупатель заявил вычет, а поставщик не отразил счет-фактуру в декларации. Кроме того, инспекторы учитывают факт неуплаты налога поставщиком. В итоге анализа этих цепочек инспекторы иногда требуют у налогоплательщика убрать вычет, потому что контрагент второго или даже пятого звена не отчитался или не перечислил налог в бюджет.

Однако действия налоговых инспекторов противоречат новым выводам Верховного суда. Судьи разъяснили: если контрагент не уплатил налог, одного этого недостаточно, чтобы обвинить компанию в налоговой выгоде. При

условии, что компания осмотрительно выбрала контрагента и сделка реальна (п. 31 обзора № 1 (2017), утв. Президиумом Верховного суда РФ 16 февраля 2017 г.).

Также, ФНС скорректировала действия налоговых инспекторов. Налоговую выгоду они теперь будут обосновывать тем, что контрагенты подконтрольны компании и действуют согласованно. Если доказательств подконтрольности нет, то инспекторы сосредоточатся на непосредственном контрагенте. Они будут доказывать, что компания неосмотрительно выбрала контрагента и он не исполнял сделку. В этом случае доначислять налоги лишь на том основании, что контрагент второго и следующих звеньев цепочки недобросовестный, инспекторам запретили. ФНС запретила инспекторам обвинять налогоплательщика в налоговой выгоде только на том основании, что в первичных документах и договорах неизвестные подписи. Если это единственные доказательства, которые собрали инспекторы, то снимать вычеты по НДС они больше не вправе. Ранее, инспекторы вызывали на допрос директора контрагента. И в качестве доказательства необоснованной выгоды приводили протокол допроса, на котором директор говорил, что не подписывал документы, либо ссылались на экспертизу подписей, которая показала, что их ставил не директор, а другой человек. ФНС на своем официальном сайте разъяснила, что только на этом основании нельзя обвинить компанию в налоговой выгоде.

Осмотрительность налогоплательщика при выборе контрагента подтверждает следующее:

- Документы, подтверждающие переговоры: пропуска в офис компании или контрагента, отчеты о представительских расходах, протоколы переговоров;
- Копии приказа или решения о назначении директора, копия паспорта директора. Если договор и первичные документы подписывает не директор - копия доверенности.

- Данные о наличии ресурсов, чтобы исполнить сделку, фактическом адресе контрагента, адресе его складов, производства, торговых площадей. Данные сведения могут быть в договоре, письмах.

- Реклама, рекомендации партнеров, предложение о сотрудничестве, распечатки с сайта контрагента.

- Электронные и бумажные письма по сделке.

- Регламент по проверке контрагентов, отчеты о результатах мониторинга рынка товаров, изучения и оценки потенциальных контрагентов, служебные записки, отчеты о выборе конкретного контрагента.

«Фирма-однодневка» — посредник — покупатель. Такие цепочки инспекторы отслеживают и, если видят расхождения в отчетности контрагентов, запрашивают пояснения. «Фирмы-однодневки» подают уточненный расчет с НДС к уплате в той сумме, которую покупатель поставил к вычету, но ничего не перечисляют, при этом компании думают, что расхождений больше нет, а в действительности тщательная проверка только начинается.

Все декларации по НДС загружаются в единую базу, а затем программа ФНС сверяет каждый счет-фактуру в декларации поставщика и покупателя. Цель сверки — выявить налоговые разрывы, когда покупатель заявил вычет, а поставщик не начислил налог. На камеральных проверках по НДС инспекторы в первую очередь проверяют цепочки из трех и более звеньев. Разрывы могут быть в результате ошибки у поставщика или покупателя. Добросовестные компании исправляют ошибки, и в этом случае вопросов у налоговых инспекторов не возникает.

Другой вид разрывов возникает по сделкам с «фирмами-однодневками». Здесь возможны два способа. Первый является рискованным, и его уже используют редко: покупатель приобретает напрямую у «фирмы-однодневки» фиктивные товары или услуги.

Второй способ — товар реальный, но цена завышена за счет фиктивных перепродавцов — посредников. У таких посредников нет явных признаков

«фирмы-однодневки». Например, они отвечают на запросы инспекторов, сдают ненулевую отчетность, арендуют помещение. Руководитель посредника может на проверке подтвердить сделки с покупателем. Таким образом, компании пытаются усложнить инспекторам проверку вычетов. Но инспекторы об этом знают, поэтому сейчас на камеральных проверках по НДС ищут цепочки из трех звеньев и более. Главная задача проверки— определить, кто получает налоговую выгоду от схемы, и снять у него налоговые вычеты по НДС.

Если «фирма-однодневка» не отчиталась или сдала нулевую декларацию, а ее покупатель-посредник применил налоговые вычеты по НДС, тогда инспекторы запросят пояснения по расхождениям. «Фирма-однодневка» сдает декларацию по той операции, по которой покупатель заявил налоговые вычеты, но НДС не платит. В этом случае, следует говорить о том, что формально расхождения в программе устранены, но в бюджет денежные средства так и не поступили. Компании считают, что раз расхождения устранены, то налоговые инспекторы обращать на это внимание не будут. Но инспекторы не прекращают налоговый контроль после того, как получают уточненную декларацию или первичную декларацию от «фирмы-однодневки». Они проверяют реальность сделки по всей цепочке и, как правило, обнаруживают новые расхождения. Результатом, который устроит налоговые органы, должна быть уточненная декларация покупателя-выгодоприобретателя. В ней он должен убрать налоговые вычеты по НДС в сумме, которую не заплатила «фирма-однодневка».

Таким образом, риски углубленных проверок для компаний, которые строят схему с «фирмами-однодневками», растут. Так как камеральная проверка ограничена трехмесячным сроком, инспекторы могут не успеть доказать схему. Но если общая сумма возможных доначислений НДС по фиктивным сделкам значительна, инспекторы назначают выездную ревизию. Средняя цена выездной проверки за девять месяцев 2016 года равна 14,6 млн. руб. Но в зависимости от региона средняя цена колеблется от 1,9 млн. до 71,8 млн. руб.

Программа ФНС АСК НДС присваивает компаниям три уровня риска — зеленый, желтый или красный.

Красным отмечают компании с признаками «фирм-однодневок». У таких компаний нет штата, ресурсов, они не платят налоги или отчисляют минимальные суммы (менее 1% от выручки по банку).

Зеленым цветом отмечают организации, которые ведут реальную деятельность. Эти компании платят НДС, имеют активы и персонал. Бухгалтеры таких организаций при малейших расхождениях созваниваются с контрагентами и уточняют реквизиты, устраняют все разрывы.

Желтая группа — это все остальные организации. У таких организаций могут быть ошибки в реквизитах счетов-фактур, в кодах. Например, такие компании могут заявить вычет по контрагенту, который не показал реализацию.

В желтый цвет обычно окрашиваются декларации крупных организаций. Они не отказываются от законного вычета, даже когда у налоговых инспекторов он вызывает сомнения.

Также, налоговые инспекторы снова запрашивают у налогоплательщиков прогноз по налогу на добавленную стоимость. При этом, у налогоплательщика остается выбор — отвечать или нет. Если налогоплательщик решил ответить, то нужно спрогнозировать цифры, приближенные к реальности. Иначе в будущем налоговые инспекторы спросят, почему прогноз отклоняется от фактических поступлений.

ФНС требует от инспекций планы — сколько они соберут денежных средств в бюджет. Именно поэтому инспекторы просят, а чаще всего требуют от налогоплательщиков дать прогноз по планируемым платежам компании, в частности, по НДС. Но любое подобное требование незаконно. Поэтому налогоплательщик сам решает, идти навстречу инспекторам или нет. Но чтобы снизить риск проверки, безопаснее ответить. Если инспекция не прислала специальную таблицу, нужно составить свою (Приложение А).

Чтобы спланировать бюджет, инспекторам важно знать, какую сумму НДС компания хочет возместить и будет ли использовать переплату. Поэтому

также нужно указать в прогнозе, сколько компания планирует вернуть или зачесть. Кроме того, лучше выделять: агентский НДС; НДС при ввозе товаров из Белоруссии, Казахстана, Армении или Киргизии.

Как правило, никто точно не знает, сколько компания заплатит в бюджет в будущем. Поэтому инспекции советуют налогоплательщикам привести возможный минимальный и максимальный уровень или указать средние показатели. В любом случае нужно не завышать прогноз. Крупные цифры, несомненно, обрадуют инспекторов, но потом они обязательно спросят налогоплательщика, почему в итоге компания заплатила в бюджет меньше.

Есть еще один вариант — сообщить инспекторам, что компания не может спрогнозировать платежи, и указать почему. Но инспекторы и в этом случае рекомендуют дать приблизительный прогноз.

Любой свой прогноз налогоплательщик может уточнить. Например, если к концу месяца или квартала станет ясно, что фактические платежи отличаются от прогноза на 10 процентов или больше. Инспекторам это необходимо, чтобы точнее скорректировать свои планы. В уточненном прогнозе нужно написать причины, по которым компания заплатит меньше, чем планировала. Например, стало меньше заказов или увеличились расходы.

Подводя итог, можно говорить о том, что в настоящее время рост поступлений НДС налоговые органы связывают с прогрессивным налоговым администрированием. Процесс взаимодействия налогового органа и налогоплательщика значительно упростился с вводом в действие электронных сервисов, но всё еще требует доработки, чтобы это взаимодействие стало более доступным, понятным и удобным.

Глава 2. Анализ влияния действующей системы налогового администрирования по НДС в РФ на субъект администрирования

2.1 Организационно-экономическая характеристика налогоплательщика НДС ООО «Стройрегион-58»

Общество с ограниченной ответственностью «Стройрегион-58» является учрежденным несколькими лицами хозяйственным обществом, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров – 50% у одного участника общества и 50% у другого участника общества; участники общества не отвечают по обязательствам общества и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов.

Общество с ограниченной ответственностью «Стройрегион-58» создано в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью», другими действующими законодательными актами Российской Федерации.

Место нахождения Общества: 440600, г. Пенза, ул. Суворова, д. 92.

Органами управления Общества являются:

- Общее собрание общества;
- Единоличный исполнительный орган - директор.

Высшим органом управления Общества является Общее собрание участников Общества.

Организационная структура управления представлена на рисунке 2.

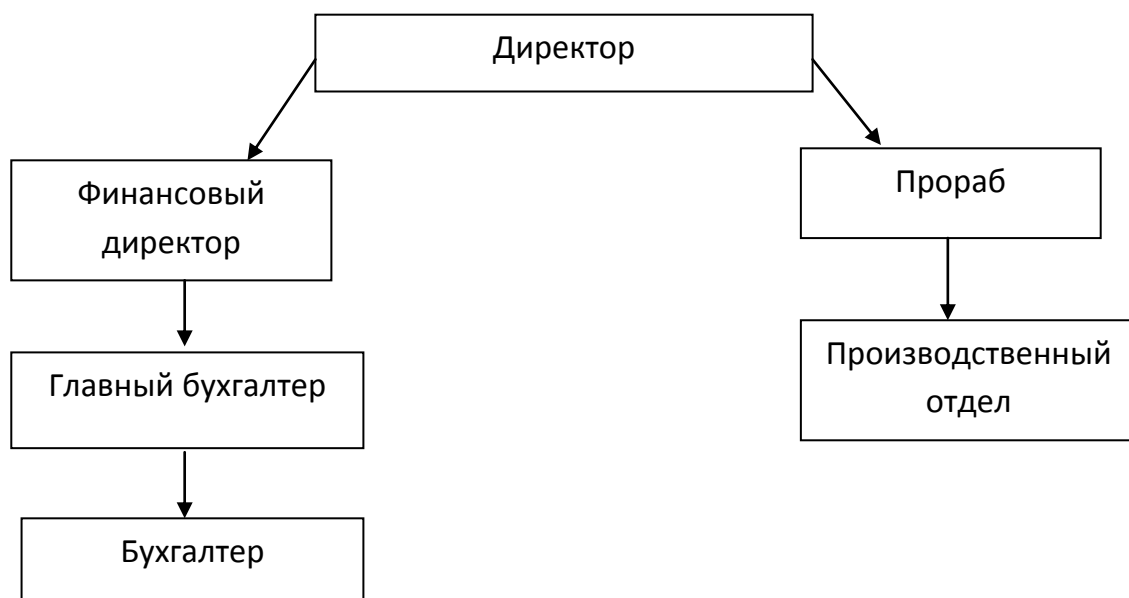


Рисунок 2 - Организационная структура ООО «Стройрегион-58»

Основные виды деятельности ООО «Стройрегион-58:

- производство кровельных работ;
- капитальный ремонт зданий и сооружений;
- малоэтажное строительство.

Основные виды деятельности ООО «Стройрегион-58» по ОКВЭД:

- 43.2 Производство электромонтажных, санитарно-технических и прочих строительного-монтажных работ;
- 23.6 Производство изделий из бетона, цемента и гипса;
- 23.7 Резка, обработка и отделка камня;
- 41.20 Строительство жилых и нежилых зданий;
- 43.3 Работы строительные отделочные;
- 43.91 Производство кровельных работ.

Бухгалтерский учет ведется структурным подразделением (бухгалтерией), возглавляемым главным бухгалтером. Основание: часть 3 статьи 7 Закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ.

Для ведения налогового учета используются данные бухгалтерского учета, группируемые с помощью дополнительных аналитических признаков в

зависимости от степени признания в налоговом учете. Налоговые регистры формируются только в том случае, если в регистрах бухгалтерского учета необходимая информация отсутствует.

В соответствии с учетной политикой организации учет доходов и расходов ведется методом начисления.

Отчетным периодом для составления внутренней промежуточной бухгалтерской отчетности является календарный месяц. В состав внутренней промежуточной бухгалтерской отчетности входит бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах.

Финансовый результат (прибыль) от строительства в качестве застройщика формируется по окончании строительства по каждому договору долевого строительства и (или) каждому договору купли-продажи помещений на дату подписания документа о передаче объекта, являющегося предметом договора.

Прямые расходы на выполнение строительно-монтажных работ по длительным договорам подряда распределяются между незавершенным производством и расходами текущего отчетного периода пропорционально доле доходов, признанных в текущем периоде, в общем объеме доходов по договору.

Расходы на приобретение прав на заключение договора аренды земельных участков признаются расходами отчетного периода в размере, не превышающем 30 процентов налоговой базы предыдущего налогового периода, до полного признания всей суммы указанных расходов.

Отчисления в резерв по сомнительным долгам производятся ежеквартально. Инвентаризация дебиторской задолженности в целях создания резерва проводится по состоянию на последний день отчетного квартала. Максимальный размер резерва по сомнительным долгам составляет 10% от выручки без учета НДС. Учет операций по начислению и использованию резерва осуществляется в регистре налогового учета.

Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию создается в размере, определяемом как произведение выручки от реализации за отчетный период и доли фактических расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации товаров за предыдущие три года.

Учет расходов на резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию ведется в регистре налогового учета.

Доходы от реализации строительно-монтажных работ по договорам подряда и от оказания услуг застройщика, стоимость которых определена договорами, относящиеся к нескольким отчетным периодам, распределяются равномерно в течение срока действия договора, к которому они относятся. В случае если дату окончания работ (оказания услуг) по договору определить невозможно, период распределения доходов устанавливается приказом руководителя организации.

Прямые затраты на выполнение СМР по договорам строительного подряда, а также выполнение СМР собственными силами в качестве застройщика по договорам долевого строительства учитываются как прямые расходы на облагаемую деятельность на счетах бухгалтерского учета с помощью аналитического признака «Облагаемая деятельность».

Суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные поставщиками и субподрядчиками при приобретении материалов (работ, услуг), относимых к прямым расходам на облагаемую деятельность, учитываются на счете 19-1 «Операции, облагаемые НДС» и принимаются к вычету в порядке, установленном статьей 172 Налогового кодекса РФ, без ограничений.

Прямые затраты на необлагаемую деятельность учитываются на счетах бухгалтерского учета с помощью аналитического признака «Необлагаемая деятельность». К ним относятся затраты на строительство объектов в качестве застройщика, относящиеся непосредственно:

- к возведению жилых домов, жилых помещений и долей в них с целью реализации по договорам купли-продажи;

- возведению объектов подрядным способом по договорам долевого строительства;

- к оказанию услуг застройщика при строительстве жилых объектов.

Суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные поставщиками и подрядчиками при приобретении материалов (работ, услуг), относимых к прямым расходам на необлагаемую деятельность, учитываются на счете 19-2 «Операции, освобожденные от НДС».

Косвенные затраты (понесенные в связи с осуществлением облагаемых и одновременно необлагаемых операций) учитываются на субсчете «Затраты к распределению» к счету 25 «Общепроизводственные расходы» и на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

К ним относятся:

- общехозяйственные затраты;

- собственные общестроительные затраты на возведение жилого объекта в качестве застройщика, помещения в котором передаются по договорам долевого строительства и одновременно реализуются по договорам купли-продажи;

- прочие общестроительные затраты, относящиеся одновременно к строительству жилых объектов и выполнению СМР по подрядным договорам.

Суммы входного налога, предъявленные по косвенным расходам, учитываются на счете 19-3 «Операции, облагаемые НДС и освобожденные от налогообложения» и в течение квартала принимаются к вычету в порядке, установленном статьей 172 Налогового кодекса РФ. Основание: пункт 4 статьи 149, пункт 4 статьи 170 Налогового кодекса РФ.

Корректировка суммы вычетов, примененных с субсчета 19-3 «Операции, облагаемые НДС и освобожденные от налогообложения», осуществляется пропорционально выручке от необлагаемой деятельности в общей выручке организации за квартал. Указанная корректировка производится по каждому счету-фактуре по состоянию на последний день налогового периода (квартала). Суммы налога, подлежащие по итогам квартала восстановлению на субсчете

19-3, в стоимость товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, не включаются и учитываются в составе прочих расходов в соответствии со статьей 264 Налогового кодекса РФ.

Совокупные расходы на освобожденную от НДС деятельность, в целях расчета 5-процентного барьера расходов, определяются как сумма прямых и соответствующей доли косвенных затрат. Доля косвенных затрат, относящаяся к необлагаемым операциям, определяется пропорционально выручке от необлагаемой деятельности в общей сумме выручки от всех видов деятельности. Распределение косвенных затрат и расчет совокупных расходов на освобожденную от НДС деятельность осуществляется в регистре налогового учета.

Доля НДС среди всех уплаченных ООО «Стройрегион-58» в 2016 г. налогов составила 64%. Следует говорить о том, что НДС является основным элементом налоговой нагрузки предприятия.

Бухгалтерия предприятия является отдельным структурным подразделением, сотрудниками которого являются главный бухгалтер и бухгалтер.

По новым правилам главного бухгалтера могут признать контролирующим лицом, который отвечает по долгам компании. Контролирующие лица — это лица, которые могут давать обязательные для компании указания. Изменения действуют с 30 июля 2017 г. Долги могут взыскать со всех людей, которые влияли на деятельность организации. Например, с директора, учредителя, а теперь и с главного бухгалтера. Причем наказать могут и одного человека, и всех сразу. Такую ответственность называют субсидиарной. Если главный бухгалтер попадет в число виновных, с него потребуют деньги, даже если он уже давно не работает в компании. Но при условии, что он мог давать компании обязательные распоряжения за три года до возникновения признаков банкротства.

Как показывает статистика, к ответственности привлекают редко. Но, вероятно, в ближайшее время ситуация изменится, в связи с усилением

налогового администрирования. Ведь главное для инспекции взыскать долги, а с кого именно — с самой организации или ее сотрудников, не важно. А раз главный бухгалтер теперь по закону рискует своим имуществом, то интерес проверяющих повышается. Но ответственность может возникнуть не всегда.

Например, ФНС получит право взыскать налоговые долги компании с главных бухгалтеров, если они больше 50 процентов от общей суммы реестровой задолженности кредиторов третьей очереди по денежным обязательствам (п. 2 ст. 61.11 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ). В этом случае считают, что организация не сможет погасить все требования этих кредиторов по вине контролирующих лиц.

К примеру, на проверке инспекторы нашли нарушения и доначислили налоги и взносы. У организации также есть и другие денежные долги — перед банком и поставщиками. Задолженность перед инспекцией больше 50 процентов от всей суммы долга. В этом случае инспекторы получают право обратиться в суд с заявлением о привлечении к субсидиарной ответственности.

Главному бухгалтеру придется отвечать по долгам компании в двух самых распространенных случаях.

Первый случай — по его вине возникли ошибки в бухучете и отчетности или отсутствуют документы. За это нарушение могут привлечь двух работников — директора и главного бухгалтера. Ведь один отвечает за организацию бухучета и хранения документов, а второй ведет бухучет (письмо ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-18/16148). Но платить по долгам компании заставят только в том случае, если ошибки в отчетах привели к банкротству. То есть руководство получало неверную информацию и по этой причине принимало ошибочные решения.

Второй случай — у организации есть долги по налогам и взносам. Но опасаться субсидиарной ответственности стоит только тогда, когда ошибка главного бухгалтера стал причиной долгов компании и невозможности их погашения. Риск возникает, если доначисления налогов после проверки будут настолько велики, что компания не сможет расплатиться с бюджетом.

И инспекторы начнут банкротить компанию. Но надо помнить про лимит по сумме долга в 50 процентов.

Доказывать свою невиновность главному бухгалтеру придется самостоятельно. На это обращает внимание ФНС в своем письме от 16 августа 2017 г. № СА-4-18/16148.

Но если у главного бухгалтера нет имущества или денег, то налоговые органы им не интересуются. Ведь за его счет все равно не получится погасить долги и пополнить бюджет.

С главного бухгалтера могут потребовать все непогашенные долги компании. В таком случае он рискует своим движимым и недвижимым имуществом. В первую очередь взыщут деньги, ценные бумаги, транспорт и другое имущество. Во вторую — квартиры, дома, земельные участки.

За не сдачу отчетности налоговые инспекторы могут взыскать и административный штраф — от 300 до 500 руб. (ст. 15.5, ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ). Нередко инспекторы штрафуют директора. Штраф можно оспорить, если согласно должностной инструкции за своевременную сдачу отчетности отвечает главный бухгалтер. Это следует из нового решения Верховного суда (постановление от 9 марта 2017 г. № 78-АД17-8). Но тогда есть риск, что инспекторы успеют привлечь к ответственности главного бухгалтера. Срок давности в данном случае — год со следующего дня после срока сдачи декларации (ч. 1 ст. 4.5 КоАП РФ).

2.2 Использование информационных технологий в администрировании НДС

В настоящее время, эффективность налогового администрирования НДС во многом зависит от использования информационных технологий, чему налоговые органы с каждым годом уделяют всё большее внимание. Правительство РФ объявило приоритетной задачей для повышения экономики страны осуществить контроль за поступлением налогов в бюджет и строго

контролировать мошеннические действия в части уплаты налогов. Применение информационных технологий стало большим шагом на пути всероссийского контроля и позволило свести к абсолютному минимуму ошибки и наладить работу налоговых органов с налогоплательщиками.

С 2014 года обязанность отчитываться по НДС через спецоператоров (ТКС) установлена для всех налогоплательщиков, исключение — налоговые агенты, которые не являются налогоплательщиками НДС или освобождены от этого налога. К примеру, компании на упрощенной системе налогообложения, покупающие товары у иностранцев или арендующие государственное или муниципальное имущество. Они вправе по-прежнему представлять отчет по НДС в бумажном виде. Но только если они не относятся к крупнейшим и среднесписочная численность их работников не превышает 100 человек (п. 5 ст. 174 НК РФ).

Для всех остальных налогоплательщиков, если сдать бумажную декларацию вместо электронной, то обязанность по представлению отчетности будет считаться неисполненной. Последствия будут следующими: во-первых, штраф в размере 5 процентов от неуплаченного налога по данным декларации за каждый месяц, но не более 30 процентов от этой суммы и не менее 1000 руб. Во-вторых, блокировка счета. Причем инспекторы вправе приостановить операции абсолютно по всем счетам компании. А открыть новый при заблокированных старых с 2014 года невозможно. Заморозить операции по счетам инспекторы вправе сразу, как истечет 10 рабочих дней после последнего дня отчетности.

Перейти на электронную отчетность с 2014 г. должны были все налогоплательщики НДС, в том числе налоговые агенты. А также компании и предприниматели на ЕНВД и УСН, которые хотя бы раз выставили счет-фактуру с выделенной суммой НДС (п. 5 ст. 173, п. 5 ст. 174 НК РФ).

С 1 января 2017 года действует поправка о том, что компании должны в электронном виде отправлять в инспекцию три вида пояснений о декларации по НДС:

- 1) об ошибках, которые обнаружила программа ФНС (ответы на автоматические требования);
- 2) о других расхождениях и противоречиях в отчетности;
- 3) об уменьшении налога в уточной декларации.

До 24 января не было обязательного электронного формата для таких пояснений. Поэтому компании имели право сдавать их на бумаге. Но с 24 января за ответ на бумаге налоговые инспекторы штрафуют компанию на 5000 руб. Штраф за повторное нарушение в течение календарного года — 20 000 руб. (п. 1, 2 ст. 129.1 НК РФ).

Правило об электронном формате касается не всех ответов по НДС. Но безопаснее использовать его всегда, тогда налогоплательщику не придется доказывать, что налоговые инспекторы незаконно оштрафовали компанию за бумажное пояснение.

Новый формат пояснений не имеет отношения к ситуации, когда инспекторы требуют документы. Их копии по-прежнему можно сдавать на бумаге.

В 2015 году был внедрён механизм анализа всего объёма поступающих информации, для этого был создан специализированный Центр обработки данных и Межрегиональная инспекция по камеральному контролю. Федеральный центр обработки данных (далее ЦОД) предназначен для обработки, консолидации, хранения и анализа всех налоговых данных со всех уголков страны в одном месте. Благодаря такому центру возможно осуществлять бесконтактное обслуживание налогоплательщиков и стандартный набор услуг налоговых служб можно получить в любых инспекциях независимо от места регистрации налогоплательщика. Это также сокращает мошеннические действия и коррупционные риски в налоговой области. Данный центр обработки данных позволяет наладить всеобщий контроль по уплатам НДС.

В основу нового механизма администрирования НДС с использованием информационных технологий входят следующие элементы:

- комплекс программ АСК НДС-2;
- единое электронное хранилище информации;
- межрегиональная инспекция по камеральному контролю, которая подчиняется ФНС. В её задачи также входит определение расхождений в декларациях НДС.

Данные в электронную систему предоставляют сами налогоплательщики в форме данных журнала учёта счетов–фактур, книги покупок и продаж в составе декларации по НДС. Затем в электронном режиме налоговые инспекторы определяют проблемы вычетов в случае, когда поставщик не подал декларацию по налогу, не отразил в ней выданную счёт–фактуру или не заплатил НДС в государственный бюджет. С помощью новых технических возможностей и изменений в налоговом законодательстве изменилась концепция проведения выездных и камеральных проверок по налогу на добавленную стоимость.

Сейчас инспекторы пользуются программой «АСК НДС-2». Она анализирует декларации по НДС и находит разрывы между покупателями и поставщиками. ФНС готовит новую версию программы — «АСК НДС-3». В ней инспекторы смогут сравнить вычеты НДС не только с начисленным налогом, но и с платежами по банку.

Инспекторы могут узнать все о платежах компаний и сейчас, если запросят банк. Проблема во времени. Банки присылают бумажные выписки на сотнях листов. Их надо обрабатывать вручную, это съедает время камеральной проверки. А программа ФНС сейчас анализирует отдельно движение товара по декларациям и отдельно движение денег по выпискам. Потом надо сопоставлять результаты.

Новая «АСК НДС-3» предполагает, что банки станут присылать только электронные выписки. Они автоматически загрузятся в базу. На этом инспекторы уже сэкономят много времени. Кроме того, новая программа будет сразу сопоставлять данные деклараций по НДС и выписки по счетам.

Как только инспекторы получают декларацию, они увидят все сделки без оплаты. Если покупатель не расплатился, это не мешает вычету. Но инспекторы проследят за операциями компании. Если она никогда не платит поставщику, но заявляет по нему вычеты, инспекторы заподозрят схему. И не важно, что продавец отражает реализацию в отчетности.

Сейчас, чтобы отследить сделки без движения денег, налоговым инспекторам нужны время и усилия. Новая программа сразу покажет все разрывы, соответственно, у инспекторов освободится время, чтобы собирать доказательства нереальности операций. Налоговые инспекторы запросят у компаний документы по кредиторской и дебиторской задолженности, об исполнении сделки. Это даст больше возможностей доказать необоснованную выгоду.

Чтобы не привлекать внимания налоговых инспекторов, налогоплательщики могут переносить вычет НДС до оплаты или каждый раз подтверждать реальность сделок.

У инспекторов появились новые вопросы к налогоплательщикам после отчетности по НДС. Все потому, что проверочная программа «АСК НДС-2» дает инспекторам больше возможностей для поиска незаконных схем. С октября 2016 г. инспекторы сопоставляют декларации по НДС с выписками по счетам компаний. Сведения о расчетах в банке загружаются в программу. Программа автоматически сравнивает данные деклараций и платежных поручений и показывает сделки без оплаты.

Если налогоплательщик заявит вычет в декларации, но не оплатил долг контрагенту, инспекторы вызовут его на комиссию. Налогоплательщику, в этом случае, целесообразно ответить инспекторам, что оплата с отсрочкой. Но долгие отсрочки опасны — это признак незаконной схемы. Отсрочка на полгода говорит о нереальности операции (Приказ ФНС России от 30.05.07 № ММ-3-06/333@, определение ВС РФ от 17.10.16 № 463-ПЭК16).

В связи с совершенствованием администрирования НДС налоговые поступления составили за 2015 год в консолидированный бюджет 13,8

миллиардов рублей, что на девять процентов больше, чем за 2014 год, а также в федеральный бюджет – 6,9 триллионов рублей, что на 11% больше, чем за прошлый год. Достичь этого удалось благодаря аналитическим работам, которые в Федеральной налоговой службе имеют сильный потенциал. Аналитики применяют информационные качественные ресурсы, которые построены на облачных технологиях. Разработанные и действующие мощные программные аналитические комплексы позволяют проводить всесторонние сравнительные анализы огромного объёма данных. Также для улучшения открытости и информирования граждан об итогах деятельности Федеральной налоговой службы на их сайте разработан аналитический портал на русском и английском языках.

«В 2015 году была растущая тенденция по уменьшению общей задолженности. Всего одна треть от их числа приходится на организации, которые находятся на стадии банкротства. Одним из способов решения этой проблемы является ужесточение контроля за работами арбитражных управляющих, и передача контроля за процессом такого банкротства центральному управлению. Особое внимание должно уделяться крупным должникам. При увеличении эффективности сборов налога уменьшается и число выездных камеральных проверок. За 2015 год их количество снизилось до 30 600, что на 14 % меньше по сравнению с предыдущим годом, а эффективность одной камеральной выездной проверки возросла на 8 % до 9 миллионов рублей, за счёт чего величина взысканий доначислений увеличилась до 60 %. ФНС также сокращает количество налоговых споров с бизнес деятельностью. Количество судебных дел снизилось на 35% за 2015 год, также в пользу налоговой службы РФ было взыскано 79 % от всей суммы рассмотренных требований. В 2016 году ФНС продолжает использовать налоговый мониторинг, риск – тренированный подход и системы обязательного досудебного обжалования» [5].

На сегодняшний день аналитика налоговой службы РФ основывается на данных по шестидесяти формам, в которых есть информация о поступлениях и

начислениях налогов, о работах по контролю, о взысканиях задолженностей. Сводные отчёты представляются по ТКС в двадцать шесть ведомств и министерств.

Также, Федеральный закон № 209–ФЗ от 29.06.2015 года даёт возможность предусмотреть проверку достоверности данных по юридическим лицам, которые были представлены во время регистрации и после их внесения в государственный реестр. Целью такого нововведения было исключение злоупотреблений процессами регистрации во время ликвидации юридических лиц и ужесточение уголовной и административной ответственности за фальсификацию реестра.

В настоящее время стал огромным спектр предоставляемых налоговых услуг, в том числе и в электронной форме, и на сайте ФНС РФ действуют 40 онлайн–сервисов. Самой популярной группой сервисов являются «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента» – за восемь месяцев зафиксировано около 160 миллионов обращений. К сервису «Проверка корректности заполнения счетов–фактур» отмечено 1,1 миллиард обращений [4]. Применение новых сервисов ускоряет срок и упрощает предоставление налоговых услуг, что в свою очередь помогает экономить время и денежные средства налогоплательщиков.

2.3 Особенности взаимодействия налогоплательщика с налоговым органом при проведении камеральных проверок по НДС

Камеральные проверки налоговым органом деклараций по НДС налогоплательщика происходят в любом случае. Налоговые инспекторы проводят такие проверки по каждой декларации и каждому расчету. Но инспекторы не составляют решение о проведении камеральной проверки и не отправляют его в компанию (п. 2 ст. 88 НК РФ). Поэтому компания не узнает, что ее отчет уже проверили, если в нем все в порядке. Но если

инспекция нашла в отчетности противоречия или ошибки, то придет требование о представлении пояснений или документов.

Со следующего дня после того, как налогоплательщик представляет отчетность в ИФНС начинается проверка. Например, декларацию по НДС за II квартал надо сдать 25 июля 2017 года. Если организация сдает ее 21 июля, то камеральная проверка начнется 22 июля.

Камеральная проверка длится максимум три месяца (п. 2 ст. 88 НК РФ). Налоговый кодекс не дает права инспекторам продлить ее срок, поэтому, компания вправе не представлять документы по требованию, если инспектор запросил их уже после того, как прошли три месяца камеральной проверки. Допустим, 21 июля компания сдала декларацию по НДС за полугодие. Тогда проверка закончится 21 октября. Если окончание срока выпадает на выходной или праздничный день, то камеральная проверка должна закончиться в ближайший следующий рабочий день (п. 7 ст. 6.1 НК РФ).

Если нужного числа нет в месяце окончания проверки, то срок камеральной проверки заканчивается в последний день месяца (п. 5 ст. 6.1 НК РФ).

Но налоговые инспекторы могут принять решение о дополнительных мероприятиях. Их максимальный срок — один месяц (п. 6 ст. 101 НК РФ). Если компания получит запрос на документы в рамках дополнительных мероприятий, то исполнить его надо в течение 10 рабочих дней (п. 3 ст. 93 НК РФ). Срок считают со следующего дня после того, как организация получила требование.

Налогоплательщику должны вручить акт проверки, если в отчетности нашли нарушения (п. 1 ст. 100 НК РФ). Акт составляют в течение 10 рабочих дней с даты, когда закончилась проверка. Если нарушений инспекторы не нашли, то составления акта не будет (постановление Президиума ВАС РФ от 12 апреля 2011 г. № 14883/10). Исключение — камеральная проверка при заявительном порядке возмещения НДС, в этом случае акт составляют, даже

если нет нарушений в срок 7 рабочих дней после окончания проверки (п. 12 ст. 176.1 НК РФ).

Если налогоплательщик сдает уточненную декларацию, то сразу начинается камеральная проверка этой декларации (п. 9.1 ст. 88 НК РФ). Как исключение, камеральную проверку первичной декларации не прекращают, если второй отчет сдается уже после того, как инспекторы составили акт о нарушениях (письмо ФНС России от 20 ноября 2015 г. № ЕД-4-15/20327, определение ВАС РФ от 17 июля 2013 г. № ВАС-8443/13).

Претензии к налогоплательщику от ИФНС при камеральных проверках деклараций по НДС поступают в виде требований о даче пояснений. ФНС на сайте nalog.ru разместила новую информацию о том, когда на камеральных проверках по НДС претензии будут к поставщику, а когда к покупателю, т. е. налогоплательщику. Кроме того, налоговые инспекторы начнут высылать компаниям требования по НДС в новой форме. Инспекторы будут реже требовать пояснений, если до сдачи декларации исправить типичные недочеты, которые выявляет программа ФНС. Также, на сайте nalog.ru налоговые органы сообщили, что будут проверять реальность сделки. Речь о ситуации, когда в декларациях контрагентов на камеральной проверке обнаруживаются расхождения. Налогоплательщик заявляет вычет по счету-фактуре, а поставщик не отражает этот счет-фактуру в отчете, сдает нулевую декларацию или не отчитывается по НДС.

Сначала налоговые инспекторы направляют запрос покупателю. Если он сообщит, что в отчетности все верно, то пояснения запросят у налогоплательщика.

Например, поставщик тоже подтвердит, что в декларации ошибок нет. Тогда налоговые инспекторы проверят реальность хозяйственной операции. Если сделка реальна, претензии будут к поставщику. Инспекторы потребуют доплатить налог. Если сделка фиктивная, инспекторы снимут вычеты у налогоплательщика.

Насколько тщательно инспекторы контролируют компанию, зависит от зоны риска. Все компании распределяют на три группы риска: низкий, средний и высокий. В базе ФНС это зеленый, желтый и красный цвета.

Чтобы определить группу риска, учитывают более 80 критериев. Среди них налоговая нагрузка, рентабельность, налоговая история компании за три года, задолженность перед бюджетом, данные об учредителях, директоре. Усиленный контроль налоговые инспекторы будут проводить по красной группе. Инспекторы учитывают также, кто контрагенты компании. Если это поставщики с признаками однодневок, вероятность углубленной проверки возрастает.

Чтобы проверить реальность сделки, инспекторы при камеральных проверках:

- запрашивают у налогоплательщика документы по поставке, транспортировке, оплате товаров;
- проводят встречные проверки по цепочке контрагентов, запрашивают сведения у банка;
- проводят осмотр складов и других помещений компании.

Все эти мероприятия возможны в рамках камеральной проверки (п. 8.1 ст. 88, п. 1 ст. 92, п. 1 ст. 93.1 НК РФ). Но, как говорилось выше, ее срок ограничен — три месяца. Продлить его инспекторы не вправе.

Если налоговые инспекторы не укладываются в срок, данные о налогоплательщике передают в отдел предпроверочного анализа, где решается вопрос назначения выездной проверки. Это зависит от суммы возможных доначислений по НДС, риск выездной проверки возникает, если доначисления составят 5–10 млн. руб. Чтобы оценить этот показатель, можно взять общую сумму сомнительных налоговых вычетов. Это вычеты, по которым программа ФНС нашла разрывы, то есть поставщик не начислил налог, прибавить доначисления по налогу на прибыль, а также штраф в размере 20 процентов. По фиктивным сделкам инспекторы также снимают расходы.

Если у налогоплательщика сумма разрывов меньше 1 млн. руб., то выездная проверка маловероятна. Но желательно, чтобы сомнительные налоговые вычеты не накапливались в крупную сумму, так как все такие вычеты программа фиксирует в базе ФНС.

Инспекторы направляют требование сдать пояснения, если программа ФНС выявила расхождения в счетах-фактурах.

В ходе камеральной проверки по НДС инспекторы должны требовать от налогоплательщика не все документы, а выборочно. Такие рекомендации ФНС направила инспекторам (письмо ФНС России от 26 января 2017 г. № ЕД-4-15/1281). Речь идет о документах, которые подтверждают право компании не платить НДС в соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 149 НК РФ, если речь идет о льготе. На камеральной проверке по НДС инспекторы не вправе требовать документы по всем необлагаемым операциям. Сначала инспекторы должны разобраться, льгота это или нет. Необлагаемые операции отражают в разделе 7 декларации по НДС. Налоговые инспекторы, как только видят этот раздел, сразу запрашивают документы. Но по закону имеют право требовать только документы, которые подтверждают право на льготу. А льготами считаются далеко не все необлагаемые операции.

Льгота — это преимущество для какой-то категории компаний. Самая распространенная необлагаемая операция — это займы. Проценты по займам не облагаются НДС у всех налогоплательщиков. Значит, это не льгота. И компания не обязана сдавать документы по займам.

Однако даже если необлагаемая операция не является льготой, опасно игнорировать запрос налоговых инспекторов, поскольку в этом случае они наложат штраф за каждый несданный документ. В данном случае необходимо написать мотивированный отказ со ссылками на письмо ФНС, в этом случае появится шанс, что инспекторы согласятся с налогоплательщиком. Если же инспекторы все-таки начислят штраф, у налогоплательщика останется право обжаловать его в УФНС.

В зависимости от различных критериев инспекторы посчитают, сколько они вправе запросить у налогоплательщика документов из тех, что он перечислил в реестре. Максимум инспекторы вправе запросить 40 процентов документов из тех, что перечислены в реестре. Но в целом не более 500 документов. В зависимости от того, к какому уровню налогового риска программа ФНС отнесла декларацию налогоплательщика, и других критериев, запрашивают 40, 10 или максимум 5 процентов бумаг. Не меньше половины составят бумаги по самым крупным суммам из реестра. Если в реестре по какой-то льготной операции меньше 30 бумаг, то запрашивают их все.

Так, зная объем запрошенных у налогоплательщика документов и причину, по которой у него запросили именно столько документов, можно определить, к какому налоговому риску программа ФНС отнесла декларацию налогоплательщика. К примеру, из квартала в квартал у компании запрашивают 40 процентов документов от тех, что перечислено в реестре. Значит, эти декларации в программе ФНС, скорее всего, числятся с высоким уровнем риска, что влечет за собой углубленные камеральные проверки, вплоть до выездных проверок. Или, допустим, в течение года у компании совсем не требуют документы, а запрашивают только реестр - это говорит о низком уровне налогового риска.

Если в ходе камеральной проверки налогоплательщик получает требование ИФНС с кодом ошибки — 4, это значит, что в декларации приведены неверные реквизиты счета-фактуры. Сдавать уточненную декларацию не обязательно. ФНС советует направлять уточненную декларацию и в том случае, когда ошибка не влияет на сумму НДС (письмо от 6 ноября 2015 г. № ЕД-4-15/19395). Но у налогоплательщика нет обязанности исправлять декларацию, исправлять декларацию нужно, только если занижен налог (п. 1 ст. 81 НК РФ).

Правильные данные достаточно привести в пояснениях. В типовой форме их приводят в таблице 2. В строке «Расхождение» указывают без изменений

запись, которую нужно исправить. В строке «Пояснения» в тех графах, в которых были ошибки, приводят правильные данные. Можно сдать пояснения и в произвольной форме. Если сдать уточненную декларацию, инспекторы начнут ее камеральную проверку (п. 9.1 ст. 88 НК РФ). В результате у инспекторов будет еще три месяца на то, чтобы провести встречную проверку или, например, запросить документы.

Если налогоплательщик заявляет в декларации налог к возмещению, инспекторы потребуют сдать множество документов, в том числе все договоры с поставщиками и покупателями. Инспекторы вправе потребовать документы, если налогоплательщик заявил возмещение НДС. Это документы, которые подтверждают, что компания правомерно заявила налоговые вычеты НДС (п. 8 ст. 88 НК РФ). Как минимум это счета-фактуры и первичные документы. Но инспекторы обычно требуют целый список документов от договоров до сведений о складах компании.

Если налогоплательщик готов спорить с инспекторами, их запрос можно обжаловать в УФНС, а затем в суде. Например, когда инспекторы запросили договоры с поставщиками и покупателями, договоры аренды офиса и складов, счета-фактуры поставщиков, счета-фактуры, выставленные покупателям, первичные документы, книгу продаж и книгу покупок и т. д. судьи признали законным только запрос счетов-фактур поставщиков и первичной документации (постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 5 октября 2015 г. № 13АП-19701/2015, А56-29490/2015).

Но арбитражная практика противоречива. Судьи поддерживают также налоговые органы. Например, в другой ситуации судьи решили, что налоговые инспекторы вправе запросить не только счета-фактуры и первичные документы. Какие еще документы нужны — зависит от конкретных условий деятельности налогоплательщика. Документы могут потребоваться, чтобы инспекторы могли оценить, реальны ли сделки, по которым заявили вычеты, и не получает ли компания необоснованную налоговую выгоду. Например,

инспекторы могут затребовать договоры с контрагентами или пояснения, почему у компании увеличились товарные запасы.

Штраф за несдачу документов на встречной проверке равен 10 000 руб. (п. 2 ст. 126 НК РФ). Он не зависит от количества документов. Но компания может попросить снизить штраф минимум в два раза из-за смягчающих обстоятельств (п. 3 ст. 114 НК РФ). Например, можно заявить как смягчающее обстоятельство тот факт, что остальные документы налогоплательщик сдал вовремя.

Также, на налоговой комиссии инспекторы могут предложить налогоплательщику снять налоговый вычет по одному контрагенту и дать пояснения по другим. Снимать вычеты налогоплательщик не обязан. Но необходимо пояснить, что у компании есть все подтверждающие документы, а сделка реальна. Нужно сдать пояснения и по другим контрагентам. Ведь если инспекторы обнаружили разрывы с поставщиком по НДС, они могут провести предпроверочный анализ. А если сумма вычетов значительна, назначат выездную проверку. Если разрывы были в двух кварталах, есть риск выездной проверки с полицией. На таких проверках в 2016 году в среднем, по данным ФНС, доначисляли 26 млн. руб.

Помимо этого, налоговые инспекторы запрашивают массу информации в связи с камеральной проверкой контрагентов налогоплательщика. Есть ограничение, о чем именно они вправе спрашивать на встречной проверке, но оно неконкретное — информация должна относиться к контрагенту, которого проверяют инспекторы (п. 1 ст. 93.1 НК РФ). Инспекторы этим пользуются и запрашивают любую информацию: кто инициировал сделку и т.п. Если не ответить, инспекторы оштрафуют на 5000 руб. А оспорить штраф и доказать, что информация не относится к контрагенту, сложно.

Также, налоговые инспекторы до сих пор требуют книгу продаж, хотя она входит в декларацию по НДС. Сдавать ее по требованию необходимо, так как формально декларация по НДС и книга продаж — разные документы. Кроме того, налогоплательщик включают в декларацию не всю книгу продаж,

а сведения из нее. В эти сведения не входят наименования покупателя и посредника.

Бывает так, что требование ИФНС незаконно, или относится ошибочно к другой организации, безопаснее на него всё же ответить. Иначе налоговые инспекторы могут оштрафовать за то, что компания не исполнила требование. Необходимо написать, почему требование незаконно или что организации не располагает данными о запрашиваемой компании. Инспекторы увидят, что у компании есть доводы, и, возможно, не будут требовать штраф. А если и потребуют, то у компании уже будут готовы аргументы для жалобы в УФНС.

Часто инспекторы направляют налогоплательщику запросы по НДС с авансов. Инспекторы сравнивают сумму НДС с полученной предоплаты (строка 070 раздела 3 декларации) с вычетом авансового НДС, который поставщик заявляет на дату отгрузки (строка 170 раздела 3).

Если сумма вычета превышает НДС, рассчитанный с авансов, инспекторы запрашивают пояснения. Однако эти показатели необязательно должны быть равны. Часто вычет превышает НДС с предоплаты, так как налогоплательщик отгружает товары в счет авансов, полученных в предыдущем квартале. Чтобы инспекторы убедились, что компания начисляла НДС с авансов, необходимо пояснить, в какой декларации отражены эти суммы.

ИФНС штрафуют компанию на 5000 руб., если представить пояснения с задержкой или отправить вместо электронного пояснения бумажное. А за повторное нарушение штраф в четыре раза больше — 20 000 руб. Когда придет требование пояснений по НДС, необходимо отправить в ответ квитанцию о получении. На это у компании есть шесть рабочих дней с даты, когда инспекторы отправили это требование.

Выездная проверка начинается, когда инспекторы приходят к налогоплательщику и показывают решение о проверке. Налоговые инспекторы выписывают этот документ по форме из приложения 3 к приказу ФНС России от 8 мая 2015 г. № ММВ-7-2/189. В решении инспекторы должны указать

название компании, проверяемые налоги и периоды, фамилию, имя, отчество и должности ревизоров.

Если решение оформлено с нарушениями, налогоплательщик вправе не пустить контролеров на территорию организации. Под видом ревизоров в компанию могут пытаться проникнуть мошенники. Необходимо позвонить в инспекцию и узнать, назначена ли проверка, и уточнить фамилию, имя, отчество контролеров.

Инспекторы вправе проконтролировать три календарных года, которые предшествуют решению о проверке (абз. 2 п. 4 ст. 89 НК РФ). Также инспекторы могут проверить текущий год (определение Верховного суда РФ от 9 сентября 2014 г. № 304-КГ14-737). Допустим, решение подписано 1 ноября 2017 года. Налоговые инспекторы могут проверить период с января 2014 года по октябрь 2017 года.

Иногда инспекторы проверяют больший период, чем три года. Такую возможность им дает налогоплательщик, когда отправляет уточные декларации. Инспекторы вправе проверить период, за который подана корректировка, даже если он не укладывается в три года (п. 4 ст. 89 НК РФ). Допустим, компания в 2017 году уточнила декларацию по НДС за 2013 год. Инспекторы получили право проверить этот период в 2017 году.

Инспекторы могут приостановить проверку, чтобы запросить документы у контрагентов налогоплательщика, организовать экспертизу, перевести документы на русский язык или получить информацию от иностранных госорганов. Если инспекторы приостановили проверку, они не могут запрашивать документы у компании (п. 9 ст. 89 НК РФ) и должны остановить все действия на ее территории налогоплательщика и вернуть подлинники, за исключением тех, что получили при выемке. Но если инспекторы запросили документы, а компания не успела их передать до того, как проверку приостановили, документы нужно отправить (письмо ФНС России от 7 августа 2015 г. № ЕД-4-2/13892).

По результатам проверки инспекторы составляют акт о нарушениях. Если налогоплательщик с выводами инспекторов не согласен, он подает возражения на акт. Инспекторы могут получить доказательства, нарушив кодекс, например, запросить документы, когда проверка уже закончилась. Если инспекторы ссылаются на эти документы в акте проверки, нужно оставить этот аргумент для апелляционной жалобы в УФНС. Если написать о недочетах в акте, инспекторы смогут их исправить во время дополнительных мероприятий, что невыгодно для налогоплательщика.

2.4 Особенности обмена данными между налоговыми органами и налогоплательщиками с использованием системы АСК НДС-2

Спад экономики Российской Федерации последних лет заставил государство серьезно задуматься о вопросах ее подъема. Так как большую часть доходов бюджета составляют налоговые поступления, была сделана ставка на усиление контроля за поступлением налогов в бюджет. Особое внимание государство уделило контролю за поступлением в бюджет налога на добавленную стоимость, так как этот налог занимает второе место по «собираемости».

Налоговой службой была разработана специальная программа контроля АСК НДС, которая организовала единую федеральную базу налогоплательщиков НДС и присвоила налогоплательщику цветовой индикатора риска: высокий налоговый риск (признаки необоснованной налоговой выгоды), средний налоговый риск и минимальный налоговый риск. А вторая ее часть (АСК НДС-2), внедренная в 2015 г. увеличила поступления НДС в бюджет на двадцать процентов.

В 2017 году ФНС отменила свое письмо про налоговые комиссии (Письмо от 21 марта 2017 г. № ЕД-4-15/5183), но инспекции прекращать комиссии не станут. Отмена письма связана с тем, что инспекторы сейчас активно используют систему АСК НДС-2. Система АСК НДС-2 сравнивает

показатели счетов-фактур у покупателя и продавца. Программа ищет разрывы — когда покупатель заявил вычет, а поставщик не начислил налог. Выстраиваются цепочки движения товаров. Идет анализ участников сделок, начиная от учредителей компании до ее налоговой истории. В итоге система позволяет оперативно отследить риски не только по НДС, но и аналогичные риски по другим налогам. Прежде всего, это риски по налогу на прибыль, в том числе когда компания формирует убытки за счет сделок с «фирмами-однодневками». Поэтому работа комиссий будет переориентирована на риски, которые выявляют по налогу на добавленную стоимость. Если налогоплательщик не докажет реальность сделки, инспекторы могут одновременно отказать в вычетах НДС со стоимости товаров и исключить расходы на покупку товаров при расчете налога на прибыль.

Раньше инспекторы вызывали представителей налогоплательщиков на комиссии в связи с высокой долей вычетов в декларациях по НДС. Сейчас инспекторы вправе продолжать такие комиссии. Работа любых комиссий основана на тех полномочиях, которые предоставляет инспекторам Налоговый кодекс РФ. Это право вызывать налогоплательщиков в инспекцию для того, чтобы получить пояснения в связи с уплатой или удержанием налогов, в связи с налоговой проверкой или в других случаях. А письмо ФНС России о работе комиссий по легализации налоговой базы носило рекомендательный характер (Письмо ФНС России от 17 июля 2013 г. № АС-4-2/12722). Его отмена не мешает инспекторам по-прежнему проводить комиссии по высокой доле вычетов и убыткам.

Переход на электронный документооборот позволил уменьшить нагрузку на бизнес. С 1 января 2014 года согласно п. 3 ст. 80 и п. 5 ст. 174 НК РФ налогоплательщики НДС сдают декларации по НДС строго в электронном виде, используя ТКС, такие системы сдачи отчетности, как, например, СБИС++. Сданные декларации поступают в налоговую инспекцию в течение пяти минут.

Теперь возможна законная блокировка счета налогоплательщика за отчетность по НДС. К такому выводу пришел Верховный суд. В ситуации, которую разбирали судьи, счет заблокировали за бумажную декларацию по НДС. Такая декларация не считается сданной (п. 5 ст. 174 НК РФ)

Сданные налогоплательщиками декларации по НДС и сверяет между собой программа налоговых органов АСК НДС-2. Программа сравнивает показатели счетов-фактур у покупателя и продавца. Программа ищет разрывы — когда покупатель заявил вычет, а поставщик не начислил налог.

Программа показывает, есть ли расхождения в декларациях. Инспектор может ее открыть. СУР означает «система управления рисками». Как только становится ясно, какой у компании уровень риска, метка «СУР» окрашивается в зеленый, красный или желтый цвет.

АСК НДС-2 устанавливает расхождение 2 видов:

- «НДС» - ситуация, когда оба налогоплательщика отразили сделки в декларациях, но суммы НДС указаны разные;
- «Разрыв» - ситуация, когда один из контрагентов не отчитался, сдал нулевую декларацию или его нет в ЕГРЮЛ.

Чаще всего расхождения возникают не потому, что компания нарочно занизила налог. Программа показывает расхождения, когда стороны отражают сделку в разных кварталах. Требования приходят, когда покупатель отражает вычеты позже, чем продавец реализацию. Хотя перенести вычет — законное право (п. 1.1 ст. 172 НК РФ).

В случае установки факта расхождения, налогоплательщику направляется требование дать пояснения по этому расхождению в электронном виде. Ответ налогоплательщик обязан предоставить по ТКС в течение пяти дней с даты получения требования.

В требованиях о расхождениях по НДС ставится код ошибки. (Приложение Б, Приложение В). Если у налогоплательщика с поставщиком все сходится и непонятно, в чем ошибка, можно обратиться к инспектору по телефону. Он видит в программе, какие именно реквизиты не совпали.

Больше всего требований с кодом 1. Этот код означает, что покупатель заявил вычет, а у контрагента отсутствует запись по этому счету-фактуре в налоговой декларации. Такая ошибка возникает, если поставщик не отчитался по НДС. Другой пример — поставщик или покупатель искажил сразу несколько показателей счета-фактуры, и программа не нашла его в декларации поставщика. Больше всего расхождений возникает у покупателей. Самая распространенная ошибка — это неверный код вида операции в счете-фактуре. В этом случае программа АСК НДС-2 использует иной алгоритм проверки, и в итоге у обеих сторон сделки возникают расхождения. И еще одна массовая ошибка — неверный ИНН. Из-за этого программа не может найти пару счету-фактуре в декларации контрагента.

Если покупатель отразил счет-фактуру позже, чем продавец не означает, что эти компании получают требование от ИФНС. Требование направят, если программный комплекс АСК НДС-2 найдет расхождения в самих данных счетов-фактур, например в стоимости или сумме НДС.

Так как НДС по приобретенным товарам, работам или услугам покупатель вправе заявить к вычету в течение трех лет (п. 1.1 ст. 172 НК РФ), программа АСК НДС-2 проанализирует, не прошел ли трехлетний срок. Если данный срок прошел, то сформирует в автоматизированном режиме требование представить пояснения. Если нет, то требование покупателю не направят. Но не исключено, что покупатель получит в рамках камеральной проверки по НДС обычное требование, которое инспекция сформирует самостоятельно, если найдет какие-то ошибки или противоречия в декларации.

Требования приходят так же по контрольным соотношениям. По данным ИФНС расхождений по счетам-фактурам намного больше, чем по контрольным соотношениям, но и расхождения по счетам-фактурам снижаются с каждым кварталом. А основные контрольные соотношения, по которым программа выявляет ошибки, остаются неизменными — это 1.27 и 1.28 Приложения к письму ФНС России от 23 марта 2015 г. № ГД-4-3/4550. Эти соотношения сравнивают общую сумму вычетов НДС в разделе 8 с общей суммой вычетов

в разделе 3 декларации. И аналогично общую сумму НДС в разделе 9 с общей суммой исчисленного НДС в разделе 3. Поэтому, налогоплательщикам необходимо проверять контрольные соотношения до того, как отправить декларацию. Иначе придется сдавать пояснения или уточненную декларацию.

Возможные причины расхождений по НДС:

- В реквизитах счета-фактуры ошибка: массовые ошибки возникают, когда в реквизиты счетов-фактур попадают лишние знаки, тире, буква О заменяет ноль. Бухгалтер может написать название со строчной буквы вместо прописной, добавить пробел. Из-за любой неточности программа инспекторов автоматически выставит требование.

Действия налогоплательщика: если сумма налога правильная, уточненную декларацию сдавать не нужно. Необходимо привести в пояснениях верные данные. Если ошибка у контрагента, нужно дать пояснения, что заполнили все без ошибок и приложить счет-фактуру.

- Продавец не отразил реализацию: разрыв возникает, когда продавец не отчитался, сдал нулевую декларацию или такой компании нет в ЕГРЮЛ.

Действия налогоплательщика: уточненный расчет сдавать не обязательно. Возможно, поставщик задержал декларацию. Если так, нужно попросить у него письмо с обещанием отчитаться или уточнить декларацию, а также копию книги продаж. Отправить документы инспекторам. Инспекторы принимают такие ответы. Если с продавцом невозможно связаться или он не собирается показывать сделку, безопаснее исключить вычет.

- В декларацию попали неверные коды: по коду операции «АСК НДС-2» понимает, с чем сравнивать счет-фактуру. При коде 01 программа будет искать контрагента, при коде 19 — заявление о ввозе. Если ошибиться в коде, программа пойдет по неверному пути и выдаст расхождение.

Действия налогоплательщика: необходимо дать пояснения на требование.

- Компания дробит вычет: когда организация заявляет вычет частями, в графе 15 книги покупок все равно надо ставить полную стоимость по счету-фактуре («Всего к оплате»). Эта сумма перейдет в строку 170 раздела 8

декларации по НДС. Иногда компании ставят частичную сумму, которую заявляют к вычету. Программа не находит парного счета-фактуры с такой же суммой НДС.

Действия налогоплательщика: компания не занизила налог, поэтому уточненный расчет не обязателен. Необходимо пояснить, что в разделе 8 должна быть другая сумма и приложить счет-фактуру.

- Неправильный ИНН контрагента: ошибка возникает, когда компания заявляет вычет по счету-фактуре одного контрагента, но пишет реквизиты другого. Программа не находит пару. Расхождение также появится, если поставлен несуществующий ИНН или не заполнено поле.

Действия налогоплательщика: если не занижен налог, необходимо пояснить, какие реквизиты контрагента должны быть в декларации.

- Компания зачитывает аванс: требования приходят компаниям, которые платят авансом. Покупатель после отгрузки восстанавливает НДС с предоплаты, который принял к вычету. При этом компания сама составляет счет-фактуру с кодом 21. Но даже при правильном коде программа инспекторов присылает требования. «АСК НДС-2» не находит парный счет-фактуру.

Действия налогоплательщика: необходимо дать пояснения и приложить счет-фактуру.

В случае, если в требовании указан код ошибки 2 (Приложение В), означает, что у инспекции не сошлись данные по операциям по возврату авансовых платежей в случаях, перечисленных в абз. 2 п. 5 ст. 171 НК РФ, а также операции, перечисленные в п. 6 ст. 172 НК РФ. В Декларации неверно был указан ИНН продавца. При зачете НДС с аванса, необходимо было указать в графе ИНН продавца ИНН покупателя ООО «Стройрегион-58». Пояснения на требования представляются в электронном виде, указав сведения, поясняющие расхождения (Приложение Г, Приложение Д).

Также, требования с кодом 2 приходят, когда организация после отгрузки восстанавливает НДС с предоплаты, который ранее начислила к уплате и

приняла к вычету в данном квартале. Необходимо дать пояснения в электронном виде и приложить сведения из книги покупок.

С внедрением системы контроля АСК НДС-2 налогоплательщику необходимо тщательно проверять декларации по НДС так как из-за неточностей компания получит запросы на камеральной проверке. Безопаснее проверять ИНН продавца. Налогоплательщик отражает его в графе 10 книги покупок. Раньше, если налогоплательщик указывал неверный ИНН, программа ФНС искала счет-фактуру с нужными показателями по базе деклараций всех компаний. Поэтому была вероятность, что программа найдет счет-фактуру. Теперь программа использует только тот ИНН, который указал налогоплательщик. Если в декларации поставщика с таким ИНН счета-фактуры нет, налоговый инспектор направит налогоплательщику требование сдать пояснения.

Чтобы минимизировать ошибки, необходимо проверить справочник контрагентов в учетной системе. Убедиться, что ИНН верный, можно на сайте nalog.ru в разделе «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента».

Неточный КПП исправлять не обязательно. Программа ФНС по-прежнему при сверке счетов-фактур использует КПП только как вспомогательный реквизит.

Также, перед тем как сдавать декларацию, необходимо сверить свою книгу покупок с книгой продаж поставщика, чтобы выявить неправильные номера счетов-фактур. Неверный номер счета-фактуры — это по-прежнему частая ошибка в декларациях на основании которой приходят требования от ИФНС, так как программа ФНС не может сверить счета-фактуры и у компаний запрашивают пояснения. Ошибки возникают по разным причинам. Во-первых, иногда поставщики исправляют в своем учете номер счета-фактуры, а покупателю новый экземпляр не передают. В результате у налогоплательщика в декларации один номер счета-фактуры, а у продавца — другой. Во-вторых, налогоплательщик неверно вводит номер из счета-фактуры продавца.

Помимо этого, налогоплательщики нередко регистрируют один счет-фактуру в разных кварталах на полную сумму вычета. Программа ФНС находит такую ошибку, так как проверяет счета-фактуры не за один квартал, а по базе деклараций за все периоды. Так как покупатель завысил вычет, необходимо сдать уточненную декларацию и доплатить налог и пени.

В этом случае, необходимо сверить с поставщиком книгу покупок. Если в ней есть счета-фактуры, которых нет в текущей книге продаж у налогоплательщика, нужно выяснить, с чем это связано. Если счет-фактуру по ошибке учли два раза, необходимо сразу исключить лишнюю запись из книги покупок. Если налогоплательщик переносил этот вычет либо раздробил его на несколько кварталов, то исправлять книгу покупок не нужно. Необходимо проверить, чтобы общая сумма вычета не превысила налог в графе 8 счета-фактуры.

ФНС обсуждает с ЦБ функциональное расширение системы АСК-НДС-2, через которую налоговые органы отслеживают уплату НДС по налоговым декларациям контрагентов. Теперь ФНС рассматривает возможность того, чтобы эта система могла напрямую обрабатывать данные о движении средств по счетам компаний-контрагентов. Таким образом, налоговые органы в ближайшем будущем будут располагать не только информацией обо всех открытых/закрытых расчетных счетах налогоплательщиков, и не только о движении денежных средств по ним без направления в банки предварительных запросов, но и автоматически сличать данные налоговых деклараций по НДС с подтверждающими эти операции платежами. Также ФНС планирует объединить систему АСК НДС-2 с базой таможенной службы. В итоге и компании-импортеры попадают во всероссийское «сито» администрирования НДС.

Глава 3. Развитие стимулирующего механизма системы налогового администрирования налога на добавленную стоимость в России

3.1 Результаты контрольной работы налоговых органов и изменения в организации работы налогоплательщиков НДС

В связи с видимым усилением администрирования НДС с 2015 г. собираемость этого налога значительно увеличилась. На сайте Федеральной налоговой службы России (далее – ФНС) в разделе статистика и аналитика представлены данные по формам статистической налоговой отчетности по утвержденным формам, сформированные ФНС в форме сводных отчетов в целом по Российской Федерации и в разрезе субъектов Российской Федерации на данный момент начиная с 2006 г., с помощью которых можно проанализировать и сопоставить данные о приросте либо уменьшении поступления налогов в бюджет, такие как: «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок)» (№2-НК), «Отчет о структуре начисления налога на добавленную стоимость» (№1-НДС), «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации» (№1-НМ), «Отчет о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации» (№4-НМ), «Отчет о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации по основным видам экономической деятельности» (№4-НОМ), «Отчет о поступлении налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации по основным видам экономической деятельности» (№1-НОМ), и другие.

На сайте Министерства финансов Российской Федерации в разделе доходов консолидированного бюджета содержится информация о доходах в виде налогов и сборов, в том числе налога на добавленную стоимость.

ФНС России опубликовала на nalog.ru «Налоговый паспорт» каждого региона и статистику по недоимке компаний в целом по стране. Долги выросли как никогда в последние годы. Из-за этого налоговым органам поставлена задача в ближайшее время снизить сумму задолженности налогоплательщиков.

Можно сказать, что за последние несколько лет Федеральная налоговая служба проделала большую и качественную работу не только в налоговом администрировании и в предоставлении онлайн-сервисов, сведений, статистики и аналитики по налогам и сборам. На одном сайте ФНС сейчас можно получить официальные сведения в форме таблиц.

Согласно официальной статистике ФНС России по НДС в бюджет поступило в 2016 году в среднем на 5 процентов больше, чем в 2015 году. Хотя компании и заплатили НДС в 2016 году больше, чем в 2015 году, при этом, они остались должны бюджету.

Инспекторы, взыскивая долги, во-первых, вызовут налогоплательщика на комиссию по долгам. Многие компании еще до комиссии или сразу после нее перечисляют в бюджет часть задолженности, чтобы убедить инспекторов в своей добросовестности. Можно также согласовать с налоговым инспектором график постепенной уплаты долгов.

Во-вторых, снимут задолженность со счетов в банках. Если денег на счете налогоплательщика недостаточно, взыщут долги за счет имущества.

В-третьих, попробуют взыскать долги с новой компании, если бизнес перевели на нее. Либо лично с директора, если компания в результате больших долгов стала банкротом.

И в-четвертых, потребуют уточненный расчет. Раньше инспекторы нередко просили компанию сдать уточненный расчет и уменьшить сумму налога до той, которую она по факту уплатила, чтобы не числилось долгов. Теперь руководство службы запрещает так манипулировать с уточненными декларациями. Поэтому такие требования на местах возможны не часто.

Налоговые проверки стали опаснее — инспекторы стараются все больше и больше доначислить не только на выездных ревизиях, но и на камеральных.

Особое внимание на всех проверках обращают на сделки с «фирмами-однодневками». У компании запрашивают пояснения или документы по таким сделкам. А некоторые инспекции сразу требуют убрать расходы и вычеты, если контрагент числится в базе однодневок. Из-за подозрений в схемах на камеральных проверках в компанию может прийти выездная проверка. Риск вырос, потому что схемы в инспекциях теперь ищут специальные отделы. Если инспекторы при камеральных проверках сверяют цифры в декларациях, то работа новых отделов стала сродни следственной.

Углубленные камеральные проверки инспекторы проводят теперь на 20 процентов чаще, чем в 2015 году. Значит, растет и вероятность того, что от налогоплательщика затребуют пояснения или документы для углубленной ревизии и более крупных доначислений, чем раньше. Так, за год резко возросла средняя цена одной результативной камеральной проверки — до 58 тыс. руб. Это на 39 процентов больше, чем в 2015 году (41 700 руб.). Сотрудники ФНС, на сайте nalog.ru сообщили, что начисления увеличились из-за камеральных проверок по НДС, так как программа АСК НДС-2 теперь автоматически выявляет расхождения у поставщика и покупателя. В то же время доля результативных камеральных проверок пока стоит на месте — 5 процентов. С каждым годом инспекторы все реже и реже приходят к компаниям — за девять месяцев 2016 года налоговые инспекторы проверили 17 362 организации, а год назад — 19 749. Но избежать претензий практически никому не удастся — 99,3 процента выездных проверок, как и раньше, заканчиваются доначислениями. Почти наполовину — на 45 процентов — возросла средняя цена выездной проверки. По данным за девять месяцев 2016 года, она составляет 14 605 000 руб., а год назад инспекторы начисляли гораздо меньше — 10 044 000 руб. Но в разных регионах цена может отличаться. К примеру, в Москве это 41,6 млн. руб., в Санкт-Петербурге — 71,8 млн. руб., а в Краснодарском крае — 4,9 млн. руб. В 2017 году на одной ревизии инспекторы в среднем по России доначисляют 17 401 000 руб. По сравнению с 2016 годом цена проверки увеличилась на 19 процентов. В 2016 году

максимальные доначисления в Санкт-Петербурге — 85 млн. руб., минимальные в Чеченской Республике — 1,9 млн. руб.

Все это говорит о том, что налоговые службы еще более точно планируют ревизии. Выбирать потенциальных нарушителей помогает система АСК НДС-2. В 2017 году налоговые службы будут планировать выездные проверки прежде всего на основе разрывов, которые программа выявила в декларациях по НДС. В 2017 году налоговые службы также планируют комплексные проверки взаимозависимых компаний. То есть хотят проверять сразу всю группу таких организаций. Так инспекторы смогут проанализировать сделки между зависимыми контрагентами, выявить дробление бизнеса, в том числе проведенное с целью остаться на упрощенной системе налогообложения, с целью неуплаты НДС.

Цепочки конкретных продавцов и покупателей, в которых возможна незаконная схема, формирует программа ФНС на федеральном уровне. Затем незаконную схему доказывает налоговая инспекция по месту учета выгодоприобретателя. Одним из доказательств может быть тот факт, что контрагенты взаимозависимы. Инспекторы вызывают выгодоприобретателя на комиссию и требуют уточнить декларацию. Если налогоплательщик откажется, инспекторы составляют акт на камеральной проверке и доначисляют НДС. Если не успеют сделать это на камеральной проверке, то инспекторы будут решать, назначать ли выездную проверку.

Выгода налогоплательщика-покупателя заключается в том, что он приобретает товары по завышенной цене. Разницу между реальной и завышенной ценой обналичивают. В цепочке участвует продавец — «фирма-однодневка» с красным уровнем риска, а также перепродавцы первого и второго звеньев с желтым уровнем. Бывает так, что выгодоприобретателем является не конечный покупатель, а кто-то из перепродавцов. ФНС дала установку инспекторам выяснять это и предъявлять претензии тому, кто получает незаконную экономию от незаконной схемы. Выгода налогоплательщика-продавца от незаконной схемы в том, что он реализует

товары не покупателю напрямую, а перепродавцу по заниженной цене, чтобы снизить выручку. При этом перепродавцы платят налоги в бюджет по минимуму. Для этого они завышают расходы и налоговые вычеты по НДС за счет сделок с недобросовестными контрагентами.

Но самые опасные проверки по-прежнему те, которые налоговые органы проводят совместно с полицией. За девять месяцев 2016 года налоговые органы провели 4623 совместные проверки. Цена ревизии составила 25 428 000 руб. Это на 20 процентов больше, чем в 2015 году. Цена совместной проверки с полицией выросла на 22 процента и в 2017 году на таких ревизиях инспекторы в среднем доначисляют 31 068 000 руб. В 2016 году цена совместной проверки составляла 25 417 000 руб.

Количество выездных проверок снизилось. За 9 месяцев 2017 года, по данным с официального сайта ФНС, инспекторы провели 13 516 проверок. А за тот же период 2016 года — 17 362. То есть количество проверок уменьшилось на 22 процента. А число совместных проверок с полицией — на 12 процентов. Из общего числа компаний инспекторы проверяют менее 1 процента. В среднем это 4 организации из 1000. Прежде чем назначить проверку, налоговые инспекторы проводят предпроверочный анализ. Среди прочего запрашивают документы в рамках встречных проверок. Если у контрагентов потребовали документы по сделкам с компанией за три года, это значит, что инспекторы готовятся прийти к налогоплательщику с проверкой. Если же таких встречных проверок нет, то налогоплательщик не может абсолютно точно спрогнозировать выездную проверку. Но оценить ее риски можно.

У налогоплательщика высокий риск выездной проверки, если:

- компания используют незаконные схемы. Чаще всего это сделки с «фирмами-однодневками», поскольку инспекторы смотрят на контрагентов. Если среди них много организаций, которых они относят к высокой группе риска, то вероятность выездной проверки повышается;

- так как все декларации загружаются в систему АСК НДС- 2, к которой уже подключили данные по банковским счетам, то разрывы по НДС — это

ситуации, когда налогоплательщик заявил вычет, а поставщик не отразил счет-фактуру в декларации или не сдал отчетность. Для налогоплательщика опасны незакрытые разрывы на значительную сумму. Если такие разрывы были в двух кварталах и более, есть риск выездной проверки;

- поскольку программа АСК НДС-2 выявляет случаи, когда покупатель строит цепочку из трех звеньев и более, транзитное звено сдает декларацию, а следующее звено — поставщик «фирма-однодневка», который не отчитывается или сдает нулевую декларацию, а налогоплательщик участвует в этих цепочках в течение двух кварталов и больше, ФНС рекомендует инспекторам назначать выездную проверку с полицией;

- налоговые инспекторы стараются включать в план проверки те компании, по которым возможный уровень доначислений не сильно отличается от среднего по региону. Иначе средняя цена проверки будет снижаться, и налоговые инспекции ухудшат свои показатели. Инспекторы оценивают, реально ли взыскать с компании доначисления, то есть недоимку, пени и штраф. Для этого анализируют данные об имуществе, поступления на расчетный счет. Если возможность взыскать доначисления невелика, то проверка маловероятна.

Вычислять незаконные налоговые схемы на камеральных проверках по НДС налоговым инспекторам стало проще. Раньше инспекции могли проследить цепочку поставщиков только в пределах шести регионов. Если цепочка контрагентов захватывала больше шести регионов, налоговые инспекторы не могли ее увидеть в программе до конца. Теперь ограничения сняли и инспекторы знают обо всех операциях. Уже ничто не мешает налоговым инспекторам найти звено, где НДС не поступил в бюджет. В итоге кому-то из цепочки могут доначислить налог.

Чтобы избежать проблем на новых камеральных проверках, инспекторы рекомендуют налогоплательщикам проверять декларации на частые ошибки. Налогоплательщикам стали реже приходить требования во время камеральных проверок по НДС. Налогоплательщикам не приходится так часто, как раньше,

уточнять отчетность. По данным ФНС ошибок в декларациях стало меньше. Но все равно налогоплательщики получают более 100 тыс. требований каждый квартал, и основная часть — по расхождениям с контрагентами (рисунок 3).

Как за год изменились камеральные проверки по НДС

Число деклараций

Второй квартал 2016 г.	1 507 109
Второй квартал 2017 г.	1 443 872

Число уточненных деклараций

Второй квартал 2016 г.	402 321
Второй квартал 2017 г.	160 383

Число требований

По контрольным соотношениям

Второй квартал 2016 г.	44 133
Второй квартал 2017 г.	16 374

По расхождениям с контрагентами

Второй квартал 2016 г.	187 381
Второй квартал 2017 г.	132 294

* данные ФНС России

Рисунок 3 - Динамика камеральных проверок по НДС в 2016-2017 гг.

69 000 000 000 руб. НДС доплатили компании в 2017 году, когда получили автоматические требования и сдали в ответ уточненные декларации.

Также, ИФНС начали быстрее возмещать НДС. ФНС сократила срок камеральных проверок по налогу с трех до двух месяцев. Но с одной оговоркой — только для добросовестных налогоплательщиков. (Письмо ФНС России от 13.07.17 № ММВ-20-15/112@).

Камеральная проверка не должна длиться больше трех месяцев (п. 2 ст. 88 НК РФ). Только крупнейшим экспортерам НДС возмещают быстрее, а проверку проводят позже. Теперь на скорое возмещение налога сможет рассчитывать больше налогоплательщиков.

Когда компания сдаст декларацию, ее оценит программа «АСК НДС-2». Для быстрого возмещения нужно соблюдать условия:

- у компании средний или низкий налоговый риск;
- 90 процентов вычетов предъявили продавцы с низким риском;
- возмещение не превышает налоги, которые компания заплатила за три года;
- через два месяца после сдачи декларации в ней не осталось расхождений с поставщиками или противоречий, которые говорят о занижении налога;
- налоговые инспекторы не видят признаков необоснованной налоговой выгоды.

По каждой декларации с возмещением инспекторы проверяют, отвечает ли компания условиям. Если отвечает, ей вернут НДС до того, как истекут три месяца на камеральную проверку.

В настоящее время налогоплательщик сам заранее не определит, стоит ли ждать быстрого возмещения НДС. Но можно это спрогнозировать, если узнать свой уровень риска. В открытом доступе таких данных нет, но если налогоплательщик позвонит в инспекцию, инспекторы могут сообщить, какой у компании риск. Если средний или низкий, есть шанс получить возврат досрочно.

На сайте ФНС России опубликованы итоги работы службы за 2016 год и комментарии руководителя Михаила Мишустина. Сейчас ФНС контролирует бизнес на расстоянии без давления на добросовестных налогоплательщиков. Например, система АСК НДС анализирует все налоговые транзакции по НДС в автоматическом режиме, а это около 15 млрд. операций в год. В 2017 году инспекции направили налогоплательщикам 660 000 автоматических требований. В результате — 90 000 уточненных деклараций с ростом НДС к уплате на 69 млрд. рублей. Такая система позволяет уйти от тотальных проверок. Поэтому за 9 месяцев 2017 года количество проверок бизнеса снизилось на 23 процента по сравнению с аналогичным периодом предыдущего

года. При этом их результативность выросла на 40 процентов. Главная цель администрирования — это создание прозрачной налоговой среды. Необходимо стимулировать налогоплательщиков к добровольному исполнению налоговых обязательств [21].

Сейчас сотрудники ФНС на проверках стали учитывать мнение налогоплательщика. Так, по словам Мишустина, за 9 месяцев 2017 года количество жалоб на результаты выездных проверок уменьшилось на 11 процентов по сравнению с аналогичным периодом прошлого года. Кроме того, на 2 процента снизилось количество жалоб на действия сотрудников. А число судебных споров с бизнесом сократилось на 14,5 процента. Всего за три года споров стало в пять раз меньше [21].

Развивая электронные сервисы для удобства налогоплательщиков, налоговая служба, можно сказать, помогает компаниям и физическим лицам выполнять свои обязательства. Это и сейчас остается приоритетом налоговой службы. Сегодня более 90 процентов компаний направляют свои декларации в электронной форме. Это позволяет экономить время бухгалтера при подготовке документов, упрощает логистику и дает возможность сократить сроки на получение от налогового органа квитанции о приеме документов.

Кроме того, на сайте ФНС реализовано 50 интерактивных сервисов для всех категорий налогоплательщиков. По данным ФНС, сайт за 10 месяцев 2017 года посетили более 111 млн. человек.

Таким образом, из всего вышесказанного можно сделать ряд выводов:

1. Количество налоговых проверок сокращается;
2. На налоговую проверку выходят инспекторы только в случаях, когда у налоговой службы есть основания считать, что у конкретного налогоплательщика имеются соответствующие нарушения законодательства о налогах и сборах;
3. Дополнительные доначисления по результатам проверок увеличились (рисунок 4).

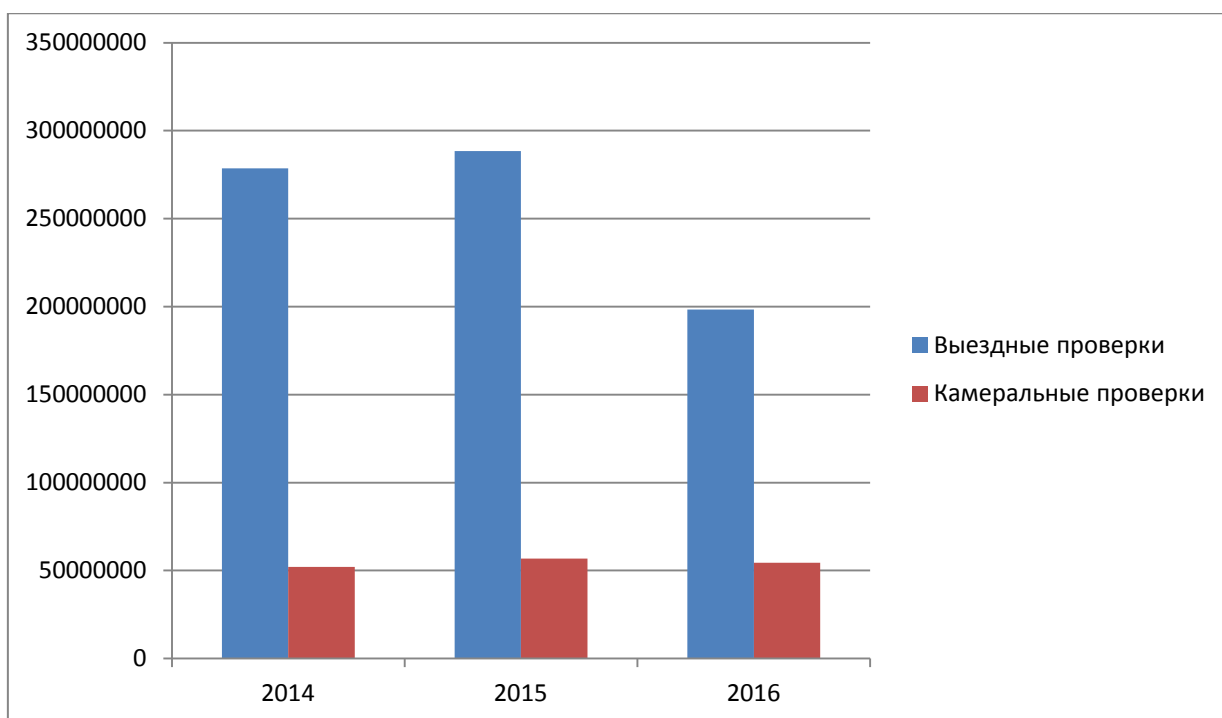


Рисунок 4 - Доначисления по результатам налоговых проверок в России за 2014-2016 гг., тыс.руб.

Для оптимизации администрирования налога в стране также проводится финансовый мониторинг.

Банки стали чаще блокировать счета налогоплательщиков. Банки обязаны информировать Федеральную службу по финансовому мониторингу, когда отказывают провести операцию, открыть счет или расторгают договор расчетно-кассового обслуживания (п. 13 и 13.1 ст. 7 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ). Росфинмониторинг сообщает эту информацию в Центробанк. А он в свою очередь рассылает банкам черный список компаний и предпринимателей. Поэтому открыть счета в других банках компаниям и предпринимателям из такого списка очень сложно, а иногда и невозможно. Как удастся убедить банк разблокировать счет, смотрите на примере реальных историй.

Банк может заблокировать расчетный счет налогоплательщика, если посчитает, что у нее нет уполномоченного руководителя. Например, если срок полномочий истек, старому директору их не продлили, а нового не назначили.

Даже если директор продолжает исполнять обязанности руководителя компании, банку этого недостаточно. В такой ситуации компанию могут лишить доступа к счету и подписи в системе Банк-клиент.

Заставить банк принимать документы от старого директора можно только через суд. Например, одна компания направила письмо, в котором объяснила ситуацию, привела причины, по которым старый директор исполняет обязанности руководителя, пока не выберут нового, и попросила восстановить доступ к счету. Банк не согласился с доводами компании. Тогда организация обратилась в суд и выиграла дело (решение Арбитражного суда г. Москвы от 21 августа 2017 г. по делу № А40-221878/16-98-2020, постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 1 июня 2017 г. по делу № А56-40159/2016).

Но ограничивать доступ клиента к деньгам на счете можно только в случае ареста счета или приостановления операций по нему в случаях, предусмотренных законом (ст. 858 ГК РФ). С директором был заключен срочный трудовой договор, по окончании срока действия ни одна из сторон не потребовала его расторгнуть, директор продолжил работу. Значит, договор считается заключенным на неопределенный срок (ч. 4 ст. 58 ТК РФ). Банк в такой ситуации не вправе был лишать компанию доступа к счету. В результате суд обязал банк возобновить обслуживание компании и восстановить директору право первой подписи.

Делая вывод, можно сказать, что безопаснее для налогоплательщика не давать банку поводов приостановить обслуживание счета. Необходимо внимательно изучить правила расчетно-кассового обслуживания в банке, с которым работает компания, и условия договора с банком. Следить за сроками истечения полномочий руководителя и вовремя их продлевать. Кроме того, можно оформить еще одну подпись на случай отсутствия директора.

Также, банк может предположить существование правонарушений в законном получении доходов компанией, и финансировании терроризма. Для

этого обслуживающий налогоплательщика банк руководствуется признаками, которые составил Банк России (Письмо Банка России от 31 декабря 2014 г. № 236-Т). Если банк обнаружит подозрительные операции, он может запросить пояснения, а затем и заблокировать счет.

Так, например, банк заблокировал счет налогоплательщика из-за платежного поручения. Бухгалтер оформил платежное поручение, но банк обнаружил несколько признаков транзитных операций, не исполнил платеж и заблокировал счет, сославшись на Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ. Компания не согласилась с банком и обратилась в суд с требованием возобновить обслуживание. Судьи поддержали компанию (решение Арбитражного суда Псковской области от 15 августа 2017 г. по делу № А52-1421/2017).

Признаки транзитных операций, из-за которых банки блокируют счет:

- деньги со счета списывают в течение двух дней со дня их зачисления;
- деньги на счет компании или предпринимателя приходят от большого количества контрагентов, а потом их списывают;
- операции проходят регулярно, как правило, ежедневно;
- операции проходят в течение длительного времени (не менее трех месяцев);
- налоги не платятся либо налоговая нагрузка минимальная;
- со счета не проводят уплату налогов или других обязательных платежей в бюджет либо проводят в маленьких суммах, которые не соответствуют масштабу деятельности компании (Письмо Банка России от 31 декабря 2014 г. № 236-Т).

Но банк не вправе определять и контролировать движение денег клиента и ограничивать его права распоряжаться деньгами по своему усмотрению, кроме случаев, предусмотренных в законе или договоре (п. 3 ст. 845 ГК РФ). Он обязан проводить для клиента операции, которые предусмотрены законом и банковскими правилами, если в договоре нет других условий (ст. 848 ГК РФ). Налогоплательщик, как положено, отчитывается в налоговую инспекцию.

Нарушений Налогового кодекса инспекторы не обнаружили. Признаков недостоверности хозяйственных операций при проверках не нашли. Значит, деятельность компании не противоречит закону.

Компанию законно зарегистрировали, поэтому недавняя дата создания и малая численность сотрудников не говорит о подозрительности ее банковских операций. Банк не смог доказать, что компания не представила документы, которые он запросил. Поэтому надо разблокировать счет и восстановить его обслуживание, в том числе дистанционное.

В этом случае, налогоплательщику необходимо дать банку подробные пояснения и подкрепить их документами. Если налогоплательщик действовал по закону, а банк не принял его доводы, нужно обращаться в суд.

Банк потребует пояснения или заблокирует счет компании, если у нее:

- низкая налоговая нагрузка;
- нет материальной базы для основного вида деятельности;
- нет документов для ответов на запросы банка;
- подозрительные контрагенты, у которых один и тот же директор;
- недавняя дата регистрации;
- минимальные уставный капитал и штат сотрудников;
- есть признаки транзитных операций.

Таким образом, динамика положительных результатов контрольной работы налоговых органов стремительно растет. Доходы бюджета от поступления налога на добавленную стоимость начиная с 2015 года увеличились, благодаря нововведениям по налоговому администрированию НДС. Налогоплательщику же процесс усиленного контроля со стороны налогового органа принес больше трудозатрат, можно говорить о том, что налогоплательщик сейчас тратит очень много времени на исполнение требований налоговых инспекций и на изучение новых порядков и правил.

3.2 Пути решения актуальных проблем администрирования налога на добавленную стоимость в России

В условиях спада экономики сегодня сложно формировать как федеральный бюджет, так консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации.

Налог на добавленную стоимость составляет серьезную долю доходов федерального бюджета. И от того, как сегодня исполняются соответствующие нормы Налогового кодекса, как ведется администрирование налога на добавленную стоимость зависит доходная часть федерального бюджета.

Проблем администрирования НДС довольно много в каждой сфере экономики. Самая значимая проблема состоит в том, что налогоплательщики сегодня выстраивают ряд схем и это им позволяет уходить от уплаты налога на добавленную стоимость, добиваться иногда незаконного возмещения через использование различных схем по оптимизации. Растет доля возмещения. И сегодня она достигает порядка 93 процентов [23]. Значительная часть проблем администрирования в финансовой сфере.

Большинство положений, разрабатываемых Министерством финансов РФ в законопроект по НДС как раз направлены на совершенствование налогового администрирования, которое позволяет, с одной стороны, уменьшить затраты налогоплательщиков, связанных с исполнением их обязанностей, и, с другой стороны, направлены на обеспечение налоговых органов осуществлять полноценный контроль за собираемостью налогов.

С 2014 года был принят закон, который обязал налогоплательщиков, которые осуществляют посредническую деятельность, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, в том числе в том случае, если посредник не является налогоплательщиком НДС. И с 2015 года установлена обязанность для таких лиц представлять эти журналы учета в налоговые органы.

С 1 января 2014 года предусмотрено осуществление налоговым органом сверок операций, осуществляемых одним лицом, и этих же операций у других лиц. То есть сверок отчета по налоговой базе у продавца и суммы налога, которая по этой же операции предъявляет к вычету покупатель. На основании этих норм налогового законодательства Федеральной налоговой службой была применена и утверждена новая форма налоговой декларации, которая вступила в силу с первого налогового периода года. Она позволяет осуществлять в автоматизированном режиме сопоставление начисления НДС у продавцов товаров, работ и услуг и соответственно вычета у покупателей этих же товаров, работ и услуг.

С 1 января 2015 года был установлен в законодательстве конкретный срок, в течение которого налогоплательщик имеет право применять налоговый вычет, и установлена норма, согласно которой налогоплательщик имеет право применять к вычету суммы налога не только в том налоговом периоде, в котором это право возникло, но и отложить этот налоговый вычет на период до трех лет. То есть усовершенствование администрирования налогообложения позволяет проконтролировать то, чтобы не было двойного вычета, заявлений двойного вычета.

Кроме того, налогоплательщики (и это достаточно серьезная мера, направленная на сокращение отвлечения оборотных средств) имеют право применять вычет налога в отношении тех товаров, которые были приобретены им в одном налоговом периоде, но в этом налоговом периоде не были получены по каким-либо причинам счета-фактуры по этим товарам. С этого года налогоплательщик имеет право заявить этот вычет за тот налоговый период, в котором эти товары были приняты на учет, в том случае, если счет-фактура по таким товарам была получена в следующем налоговом периоде, но с ограничением срока подачи налоговой декларации. То есть до подачи налоговой декларации можно осуществлять этот вычет.

Также существуют проблемы администрирования НДС при налогообложении юридических лиц. Это в том числе и вопросы о

восстановлении НДС при реорганизации. Эта проблема действительно очень остро стоит, поскольку применяются налогоплательщиком схемы по уходу от налогообложения [18, С. 60-66].

Для налогоплательщиков основные проблемы возникли после внедрения системы контроля АСК НДС-2, что повлекло за собой опасные ошибки в декларациях по НДС организации:

- ИНН контрагента. Если поставить неверный ИНН, возникнет расхождение. До июля инспекторы сопоставляли счета-фактуры и сами искали нужный ИНН. Больше инспекторы подбирать ИНН не будут. Если номер неправильный — придет требование сдать пояснения или уточный расчет. На ошибки в КПП контрагентов инспекторы внимания не обращают.

- Разные номера счетов-фактур. Контрагент может выставить счет-фактуру с одним номером, а затем изменить номер и не предупредить покупателя. В своей декларации поставщик записывает новый номер, а покупатель — старый. Тогда возникает разрыв. По данным инспекторов, это частая причина требований на камеральных проверках. Прежде чем сдавать декларацию, необходимо сверяться с контрагентами, это можно сделать автоматически в бухгалтерской программе.

- Двойной вычет. Необходимо следить, чтобы не заявить повторно вычет по одному и тому же счету-фактуре. Иногда компании отражают один документ и полный вычет по нему в разных кварталах. В ФНС считают, что такую ошибку вряд ли можно сделать случайно. Если она появится, инспекторы будут считать, что компания стремится искусственно увеличить вычеты.

- Трехлетние счета-фактуры. В декларации попадают счета-фактуры старше трех лет. Заявлять по данным счетам-фактурам налоговые вычеты нельзя. С 2018 года инспекторам станет проще отследить эту ошибку. Налоговые вычеты 2014 года устареют, а с 2015 года вся отчетность является электронной. Если компания сохраняет право на вычет, счет-фактура должен

будет найти пару. Если налоговый вычет просрочен, инспекторы сразу это увидят и потребуют его убрать.

Проанализировав письма ФНС, главный бухгалтер ООО «Стройрегион-58» приняла решение, что в разделе 8 декларации за IV квартал 2017 года рискованно отражать вычеты по счетам-фактурам с датой до 2015 года.

С 2015 года компании включают в декларацию книгу продаж и книгу покупок. Программа ФНС сопоставляет счета-фактуры у покупателя и продавца. Счета-фактуры до 2015 года программа сверить не может. Покупатели иногда пользовались этим и повторно включали в декларацию старые счета-фактуры, несмотря на то, что уже заявляли по ним вычет.

Переносить вычеты по приобретенным товарам, работам или услугам закон разрешает в течение трех лет (п. 1.1 ст. 172 НК). Это правило ввели в Налоговый кодекс с 2015 года. Министерство финансов считает, что его можно применять и по счетам-фактурам, выставленным до 2015 года (письмо от 06.08.2015 № 03-07-11/45515).

Трехлетний срок считают с даты, когда компания приняла покупку на учет. Но когда истекает этот срок, в Налоговом кодексе четко не сказано.

Например, компания 5 декабря 2014 года приняла товары на учет и получила счет-фактуру. Трехлетний срок истекает 5 декабря 2017 года. Безопасный вариант — до 5 декабря не только зарегистрировать счет-фактуру в книге покупок, но и отразить вычет в декларации (определение Конституционного суда от 24.03.2015 № 540-О). Это значит, что вычет можно было заявить не позднее чем в декларации за III квартал 2017 года.

Опасный вариант — заявить вычет по счету-фактуре от декабря 2014 года в декларации за IV квартал 2017 года, поскольку официальных разъяснений ФНС, как считать срок для вычета, нет. Также, неизвестно, будут ли сотрудники ФНС на местах применять к старым счетам-фактурам пункт 1.1 статьи 172 Налогового кодекса, как это делает Министерство финансов.

- Счета-фактуры в журнале. Ошибка возникает в части 1 журнала счетов-фактур. В графах 10–12 должны быть реквизиты счета-фактуры, полученного

от продавца. А компании, по данным ФНС, ставят хаотичные символы. Из-за этого возникают расхождения, у некоторых организаций — на миллиарды рублей. До сих пор инспекторы видели расхождения, но не реагировали. Теперь начинают высылать по ним требования. Чтобы избежать вопросов, посредникам стоит теперь проверять в декларации номер счета-фактуры продавца.

Основная проблема при составлении налогоплательщикам пояснений на требования ИФНС в том, что компании часто некорректно отражают в пояснении исходную запись по счету-фактуре. Например, в требовании есть счет-фактура № 4 от 1 августа 2017 года. Налогоплательщик уверен, что данную запись отразил в декларации корректно. В этом случае он должен перенести данные в пояснения и тем самым подтвердить их. Но при переносе данных налогоплательщик указывает номер счета-фактуры не 4, а 7, а дату такую же — 1 августа 2017 года. Программа АСК НДС-2 не может обработать такие пояснения, так как записи по счету-фактуре № 7 от 1 августа 2017 года в декларации компании нет.

Другая проблема - когда компания сдает уточненную декларацию по НДС, она часто не учитывают те пояснения, которые ранее направили в налоговую инспекцию по расхождениям в счетах-фактурах за этот же отчетный период. Например, в пояснениях компания изменила номер счета-фактуры на правильный. А в уточненной декларации привела прежний неправильный номер счета-фактуры. В итоге программа снова формирует расхождения, и компании еще раз придется сдавать пояснения.

К минусам для компаний от внедрения системы АСК НДС можно отнести то, что всё чаще приходят требования из-за того, что покупатель взял в зачет НДС позже, чем поставщик начислил налог по счету-фактуре. Как правило, удастся получить от поставщика подтверждение того, что и у покупателя, и у поставщика все верно. Также, при сверке в программе, счета-фактуры не совпадают из-за мелких неточностей. В номера документов попадает лишний пробел, не хватает дефиса. Если бухгалтер работает на несколько компаний, то

может записать часть реквизитов документа от одной организации, часть - от другой. Из-за таких случайностей ИФНС высылают требования. Чем больше у компании счетов-фактур, тем чаще ей будут приходить требования. Достаточно все пояснять и уточнять по необходимости. Но ответы отнимают время, а постоянные корректировки настораживают инспекторов. Иногда из-за расхождений по НДС можно попасть на комиссию. Необходимо тщательно следить за кодами операций. Неверные коды - частая причина требований. ФНС просит заполнять коды по примерам из письма от 20.09.2016 № СД-4-3/17657@.

К плюсам от внедрения системы АСК НДС для налогоплательщиков можно отнести то, что после получения требований от ИФНС, налогоплательщик может уточнить свои налоговые обязательства, а не ждать инструкций от налоговых служб, поскольку в требованиях указаны все коды ошибок с помощью которых самостоятельно можно исправить эти ошибки.

Еще одним плюсом для налогоплательщика является то, что после введения обязательной отчетности по НДС в электронной форме с 1 января 2015 г. по ТКС, стало возможно продлить время на дачу пояснений на требования ИФНС с 5 дней до 10 дней. В рамках камеральной проверки инспекция может затребовать у налогоплательщика представления необходимых пояснений. Выполнить это требование нужно в пятидневный срок (п.3 ст.88 НК РФ). По общему правилу, установленному НК РФ, течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало (п.2 ст.6.1 НК РФ). При этом срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях (если он не установлен в календарных) (п.6 ст.6.1 НК РФ). Следовательно, налогоплательщик должен представить пояснения, необходимые налоговому органу, в течение пяти рабочих дней. Отсчет этого срока начинается на следующий день после получения требования, который определяется по дате квитанции о приеме, переданной по ТКС в налоговый орган (подп. 12, 13 Порядка, утв. Приказом ФНС от 17.02.2011 N ММВ-7-2/168, ст. 19 Закона от 06.04.2011 N 63-ФЗ).

На то, чтобы отправить квитанцию в инспекцию, НК РФ дает 6 рабочих дней со дня отправки требования налоговым органом, соответственно, общий срок для дачи пояснений может составить 10 дней.

Возможные пути решения проблем налогоплательщика при применении ФНС системы контроля АСК НДС-2 следующие:

Так как программа АСК НДС-2 анализирует организации по разным критериям — от состава учредителей до суммы уплаченных налогов и в итоге определяют уровень риска — низкий (зеленый), средний (желтый) и высокий (красный) было бы целесообразно обнародовать группы риска, выявляемые программой АСК НДС-2. Налоговые органы стараются выявить компании, которые используют незаконные схемы, чаще всего это сделки с фирмами-«фирмами-однодневками». Поэтому инспекторы при проведении проверки обращают внимание на контрагентов. Если среди них много организаций, которых инспекторы относят к высокой группе риска, то вероятность выездной проверки повышается. ФНС может раскрыть информацию о том, к какой группе риска относится компания, например, раскрыть информацию о том, какие контрагенты относятся к зеленой (безопасной) группе. С этими поставщиками будет безопасно сотрудничать.

- Необходимо законодательно закрепить обязанность налоговых органов посредством системы АСК «НДС-2» (сразу после подачи декларации и ее камеральной обработки в течение месяца) своевременно информировать предприятие о том, что его поставщик находится в красной зоне, с тем чтобы компания исключила вычеты по этому поставщику либо разобралась с поставщиком и выяснила, насколько он благонадежен. Лучшим решением может также стать вынесение данных классификации по зонам в общий доступ.

- Раскрыть на сайте ФНС оценку контрагентов с точки зрения риска на наличие сделок с сомнительными контрагентами, поскольку ФНС в 2018 году планирует аннулировать декларации поставщиков, у которых номинальный директор. Речь идет о ситуации, когда номинальный директор на допросе в инспекции отказывается от своей компании и заявляет, что не подписывал

отчетность. На этом основании налоговые инспекторы аннулируют декларации поставщика по НДС и налогу на прибыль в своей базе. При этом у всех налогоплательщиков - покупателей, даже добросовестных, которые заявили налоговый вычет по счетам-фактурам поставщика, возникнут расхождения. Проверяющие потребуют, чтобы покупатели убрали вычеты из декларации, тем самым получив доначисления налога на добавленную стоимость, возможно на крупные суммы.

- Внести в программу АСК НДС-2 функцию отслеживания авансовых платежей. Например, если на счет поставщика поступила предоплата, программа сможет проверить, отразил ли он в декларации авансовый счет-фактуру, тем самым снизив количество направляемых требований налогоплательщику.

- Увеличить срок ответа на требования ИФНС для налогоплательщиков с 5 до 10 дней.

Представленные в работе предложения направлены на совершенствование администрирования налога на добавленную стоимость с учетом не только контрольной функции налогообложения, но и удобства для налогоплательщиков. Реализация предложенных мероприятий позволит:

- соблюсти баланс интересов налогоплательщиков и налоговых органов;
- сделать механизм администрирования НДС более прозрачным, и как следствие, повысить степень эффективности системы электронного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов;
- повысить исполнение механизма налогового администрирования для его добросовестного исполнения налогоплательщиком.

Заключение

Налог на добавленную стоимость выступает как один из ключевых налогов в современной налоговой системе. Указанный налог способствует устойчивому поступлению доходов в государственный бюджет, а также не вызывает значительных отрицательных изменений в производстве и потреблении товаров и услуг.

Для налогоплательщиков, в свою очередь, НДС является наиболее сложным для исчисления, трудозатратным и требующим предельного внимания, для того, чтобы не допустить налоговые риски для организации. Налогоплательщик должен строго следить за корректностью документов, на основании которых происходит начисление и расчет НДС, за правильностью и полнотой отражения налога. Строгий контроль со стороны налогоплательщика и высокие знания законов необходимы, чтобы избежать негативных последствий и возможных доначислений налога на крупные суммы. Поэтому налоговый механизм должен быть понятен, удобен и доступен налогоплательщику.

Порядок исчисления налога определяется ст. 166 и 173 НК РФ. Сумма НДС, как и большинства других российских налогов, определяется налогоплательщиком самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется по итогам каждого налогового периода как общая исчисленная сумма налога, уменьшенная на величину налоговых вычетов и увеличенная на сумму налога, подлежащего восстановлению.

Все налогоплательщики должны строго следить за корректностью документов, на основании которых приходится входящий НДС. Если государство будет оказывать помощь налогоплательщику, делая ставку на то, чтобы налоговый механизм был удобен и доступен, тогда этот механизм будет исполняться.

Для обеспечения положительной работы налоговой системы НДС требует строгой системы администрирования. Рассматривая налоговое

администрирование как некий управленческий процесс, можно говорить о том, что это, в первую очередь, совокупность приемов, способов и методов уполномоченных органов государственной власти в налоговой сфере. Управление финансовыми процессами (правильность исчисления налогов, полнота отражения) возможны не только мерами государственного принуждения, но и иными правовыми и организационными средствами. Совершенствование информационных систем, повышение уровня добросовестного отношения налогоплательщиков к своим обязанностям по уплате налога и его исчислению, повышение квалификации кадров и улучшение обслуживания налогоплательщиков является основой повышения эффективности налогового администрирования налога на добавленную стоимость, что облегчит работу как самим налогоплательщикам, так и налоговым службам.

В ходе написания магистерской диссертации, было изучено значение налога на добавленную стоимость в доходах бюджета, рассмотрены новые технологии в совершенствовании налогового администрирования НДС, исследована тема налогового администрирования НДС в Российской Федерации на современном этапе развития экономики России, проанализирован обзор теоретических положений, полученных ведущими экономистами, специалистами в области налогового администрирования НДС в Российской Федерации, оценено применение систем налогового администрирования НДС с использованием программы АСК НДС-2 со стороны налогоплательщика.

За собираемостью налогов, в том числе и НДС, следят налоговые органы посредством выездных и камеральных проверок. Плюсы и минусы данного вида контроля также приведены и проанализированы в работе.

Для совершенствования налогового администрирования и, соответственно, увеличения собираемости налога, в Главе 3 данной диссертации, предложены пути решения проблем налогового администрирования.

Во-первых, отмечена необходимость улучшения взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Выделены направления, по которым требуется внести коррективы для облегчения работы налогоплательщика, сокращение времени на подготовку деклараций и более качественного их составления.

Поскольку программа контроля АСК НДС-2 анализирует организации по разным критериям — от состава учредителей до суммы уплаченных налогов и в итоге определяют уровень риска было бы целесообразно обнародовать группы риска, выявляемые программой АСК НДС-2 для возможного принятия решения налогоплательщиком на выбор контрагента для покупок, для дальнейшего безопасного использования вычета по НДС и снижения налога к уплате. Если среди контрагентов много организаций, которых инспекторы относят к высокой группе риска, то вероятность выездной проверки повышается. ФНС может раскрыть информацию о том, к какой группе риска относится компания, например, раскрыть информацию о том, какие контрагенты относятся к зеленой (безопасной) группе. С этими поставщиками будет безопасно сотрудничать в плане начисления и уплаты НДС. Для того, чтобы такие данные не повредили деловой репутации компаний, возможно разместить на сайте ФНС информацию о том, какие предприятия относятся к зеленой группе.

Поскольку ФНС в 2018 году планирует аннулировать декларации поставщиков, у которых номинальный директор, речь идет о ситуации, когда номинальный директор на допросе отказался от компании и заявил, что не подписывал отчетность, было бы целесообразно раскрыть на сайте ФНС уровень налоговой нагрузки предприятий, рентабельности компании и его оценку с точки зрения риска, наличие сделок с сомнительными контрагентами, так же, для безопасного вычета входного НДС, дав возможность налогоплательщику выбирать контрагента и использовать счета-фактуры к вычету только от добросовестных поставщиков, так как на основании недобросовестности организации инспекторы аннулируют декларации

поставщика по НДС в своей базе. Если декларацию аннулируют, у всех налогоплательщиков, которые заявили вычет по счетам-фактурам недобросовестного поставщика, возникнут расхождения и инспекторы потребуют, чтобы налогоплательщики убрали вычеты по НДС из декларации, тем самым увеличив свои расходы по уплате налога.

В работе рассмотрено предложение внести в программу АСК НДС-2 функцию отслеживания авансовых платежей. Например, если на счет поставщика поступила предоплата, программа сможет проверить, отразил ли он в декларации авансовый счет-фактуру, тем самым снизив количество направляемых требований налогоплательщику.

Сейчас инспекторы могут узнать все о платежах компаний, если запросят банк. Проблема во времени. Банки присылают бумажные выписки на сотнях листов и их надо обрабатывать вручную. Программа АСК НДС-2 сейчас анализирует отдельно движение товара по декларациям и отдельно движение денежных средств по выпискам, затем необходимо сопоставить результаты.

Возможно усовершенствовать программу, чтобы банки присылали только электронные выписки. Они автоматически загрузятся в базу. На этом инспекторы уже сэкономят много времени. Кроме того, программа будет сразу сопоставлять данные деклараций по НДС и выписки по счетам.

Как только инспекторы получают декларацию, они увидят все сделки без оплаты. Если покупатель не расплатился, это не мешает вычету. Но инспекторы проследят за операциями компании. Если она никогда не платит поставщику, но заявляет по нему вычеты, инспекторы заподозрят схему.

Какова будет система налогообложения России в будущем, во многом зависит от правильно принятых решений государством. Совершенствование системы косвенных налогов, в частности, путем снижения ставки НДС, как одного из ее элементов благоприятно, особенно в рамках процесса формирования оптимального соотношения прямых и косвенных налогов.

Следует сказать, что в настоящее время в обществе сложилось устойчивое мнение относительно несовершенства и неэффективности

механизмов взимания НДС. Возможное снижение ставки НДС - это первый шаг его совершенствования, последующими шагами должны стать: усиление собираемости косвенных налогов (повлияет на повышение эффективности налоговой системы в целом); упрощение налогового администрирования, и в результате - сокращение масштабов уклонения от уплаты налогов. Доходы федерального бюджета сократились в 2015 году более чем на 2 трлн. рублей. Тем не менее, ни Президент, ни Правительство не готовы поддаться искушению повысить налоги ради того, чтобы залатать бюджетную «дыру».

Налогоплательщикам станет проще платить и принимать к вычету НДС в связи с внедрением информационных технологий, электронного документооборота и электронных счетов — фактур.

Таким образом, подводя итоги вышесказанному можно сделать вывод о том, что необходимо совершенствовать налоговое законодательство, для того, чтобы избежать правонарушений по расчету и уплате налога и четко определиться с механизмом предоставляемых льгот и гарантий налогоплательщикам. Налоговый механизм должен быть понятен, удобен и доступен налогоплательщику, чтобы он мог его честно исполнять.

Представленные в работе предложения направлены на совершенствование администрирования налога на добавленную стоимость с учетом не только контрольной функции налогообложения, но и удобства для налогоплательщиков. Реализация предложенных мероприятий позволит:

- соблюсти баланс интересов налогоплательщиков и налоговых органов;
- сделать механизм администрирования НДС более прозрачным, и как следствие, повысить степень эффективности системы электронного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов.

В заключение стоит сказать, что налоговая система должна стимулировать развитие экономики и бизнеса, а не заставлять уходить предпринимателей в тень. Соответственно, еще одним из возможных вариантов совершенствования налогообложение в отношении налога на добавленную стоимость - это освобождение малого и среднего бизнеса от уплаты этого

налога или уплата налога по пониженной ставке. Снижение ставки налога может отрицательно отразиться на доходах, но их можно компенсировать импортными пошлинами (тем самым, так же стимулируя развитие национальной экономики).

Список использованных источников

1. Налоговый кодекс Российской Федерации // СПС «Консультант Плюс» URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2> (дата обращения 12.09.2017).
2. Аронов А. В. Налоговая политика и налоговое администрирование. учеб. пособие. М.: Инфра-М. Магистр, 2014. 544 с. URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=406585> (дата обращения 10.09.2017).
3. Аракелов С.А. Федеральная налоговая служба // Особенности российского налогового права . URL: https://www.nalog.ru/rn77/apply_fts/pretrial/5446474/ (дата обращения 12.09.2017).
4. Аракелова М. В. Налоговый мониторинг как форма налогового администрирования // Финансовое право. 2015. № 8. С. 38–41.
5. Базанова Е. Налоги и сборы: ФНС связала треть роста поступлений налогов с улучшением администрирования. Теперь службе предстоит улучшить сбор других платежей // Ведомости. 2016. URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2016/02/25/631394-rosta-nalogov> (дата обращения 04.09.2017)
6. Бауэр В. П. О реализации института оценки регулирующего воздействия в области налогового администрирования оффшорной деятельности (на примере концепции бенефициарного собственника доходов) // Безопасность бизнеса. 2015. № 2. С. 12–17.
7. Вулф М. Определяя будущее глобализации // Финансы и развитие. 2014. №9. С. 22–25.
8. Грицкова О. Ю., Матвеева Т. В. Новый интернет-сайт Федеральной налоговой службы // Налоговая политика и практика. 2014. № 1. С. 22–27.
9. Дорофеева Н. А., Брилон А. В., Брилон Н. В. Налоговое администрирование. Учебник. М.: Дашков и К, 2014. 296 с. URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=312426> (дата обращения 04.09.2017).

10. Ефремова Т. А. Налоговое администрирование в России: предпосылки становления и особенности функционирования // ВВ: Финансовое право и управление. 2013. № 2. С. 1–23.
11. Зобова Е. П. Налоговая политика до 2018 года: совершенствование налогового администрирования // Налоговая проверка. 2015. № 6. С. 11.
12. Как ФНС контролирует плательщиков НДС в 2015 году // СПС «Консультант Плюс». URL: <http://www.consultant.ru/about/presscenter/news/measure/article7161/#.Vzq7gdKLTcs> (дата обращения: 19.09.2017).
13. Кардашов Е. Ю. Экономическое содержание и этапы развития налогового администрирования в условиях рыночной трансформации налоговых отношений // Известия УрГЭУ. 2012. №5. С. 36-43.
14. Комарова Г. П. Предпроверочный анализ в системе налогового контроля // Налоги и финансовое право. 2015. № 5. С. 37.
15. Кочкалов С.А. Актуальные проблемы принятия НДС к вычету // Современное право. 2013. №7. С. 21-22.
16. Кузьмичева И.А., Замула Е.В. Налоговые риски предприятия и пути их минимизации // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. 2014. № 8–3. С. 118–122.
17. Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем: монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит», М., 2014. 376 с. URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=884220> (дата обращения: 29.10.2017)
18. Малис Н. Актуальные проблемы налогового администрирования НДС // Налоговый вестник. 2015. № 12. С. 60–66.
19. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование : учеб. для студ. вузов, обучающихся по профилям направления «Экономика» и спец. «Налоги и налогообложение», «Экономическая безопасность», М., 2010. 115 с.
20. Мишенина М.С. Налог на добавленную стоимость: реформирование и перспективы развития в РФ URL: <http://www.econf.rae.ru/article/5258> (дата обращения: 20.09.2017).

21. Мишустин М. В. Мы начинаем управлять поведением налогоплательщиков: интервью рук. ФНС России 20 ноября 2015 г. // Коммерсантъ. 2015. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/2857932> (дата обращения: 30.10.2017).

22. Неймарк К.А. Направления модернизации НДС // Налоговая политика и практика. 2012. №10. С. 10-12.

23. Новоселов К. В. Развитие теории и практики налогового администрирования // Выступление зам. начальника Контрол. упр. ФНС России на VII Междунар. налог. симп. 30 июня 2015 г. URL : <http://www.intaxsym.ru/2015>. (дата обращения: 10.10.2017).

24. Петрова Н. А. Федеральная налоговая служба: 25 лет позади // Налоговая проверка. 2016. № 1. С. 11.

25. Петросян А.Р. Теоретико-законодательные аспекты налогового контроля на современном этапе // Экономика. Налоги. Право. 2011. №3. С. 14

26. Пугачева Ю. С., Туктарова Ф. К. Проблемы налогового администрирования налога на добавленную стоимость // Актуальные проблемы налогообложения и развития ключевых сфер экономики : сб. науч. ст. VII Всерос. науч.-практич. заоч. конф. с междунар. участием. Пенза, ПГУ, 2016 г. 186 с. С.57-63.

27. Пугачева Ю. С., Туктарова Ф. К. Применение автоматизированной системы контроля АСК НДС-2 при реализации задач налогового администрирования по налогу на добавленную стоимость в России // Актуальные проблемы налогообложения и развития ключевых сфер экономики : сб. науч. ст. VIII Всерос. науч.-практич. заоч. конф. с междунар. участием. Пенза, ПГУ, 2017. 275 с. С. 122-127.

28. Самсонова Л.И. Налог на добавленную стоимость: возможные пути совершенствования // Аудит и финансовый анализ. 2010. №4. С. 5-6.

29. Саттарова Н. А. Горизонтальный мониторинг как фактор эффективности налогового администрирования // Финансовое право. 2014. № 10. С. 22–25.

30. Самилло Р.И. Обновленная система администрирования НДС // Финансовый Директор. 2015. №2. URL: <http://www.gradient-alpha.ru/press-center/articles/2015/03/02/obnovlennaya-sistema-administrirovaniya-nds-kakie-riski-vzyat-pod-kontrol/> (дата обращения 04.09.2017).
31. Содномова С. К. Развитие налогового администрирования на современном этапе // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2016. № 2. С. 258–265. URL: <http://izvestia.bgu.ru/reader/article.aspx?id=20735> (дата обращения: 15.09.2017).
32. Семкин К.К., Медведева О.В., Семкина Т.И., Милоголов Н.С. Взимание НДС: международная практика и российские нормы: монография. М.: Магистр: ИНФРА-М. 2012. 159 с. URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=316192> (дата обращения: 09.10.2017).
33. Семкина Т.И. Обложение НДС внешнеэкономической деятельности // Налоговый вестник. № 2. 2003. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/126249/> (дата обращения: 10.10.2017).
34. Смирнова Е. НДС в зарубежных странах // Финансовая газета. 2011. № 33. С.18-19.
35. Сухаренко А. И. В офшорах не скрыться // ЭЖ-Юрист. 2014. № 28. С. 2. URL: <http://base.garant.ru/57573012/> (дата обращения: 11.10.2017).
36. Цыпурко Т. А. Закон США о налогообложении иностранных счетов (FATCA) в российском правовом поле. URL: <http://bankir.ru/avtori/10000296> (дата обращения: 01.11.2017).
37. Шаталов С. Д. Налоговая реформа никогда не закончится // Налоговые споры. 2015. № 7. С. 1–8.
38. Knobel A., Sergey Sinelnikov-Muryliov, Sokolov I. Quality of the Administration of Value-Added Tax in OECD countries and Russia [Качество администрирования налога на добавленную стоимость в странах ОЭСР и России]. Институт экономической политики имени Е.Т. Гайдара. URL: <https://www.iep.ru/files/RePEC/gai/wpaper/0050Knobel.pdf> (дата обращения 01.11.2017).

Приложения