

## ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ИСЧИСЛЕНИЯ И ВЗИМАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

И. А. Зуева

Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Новосибирск, Россия

С. С. Талдонова

Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Новосибирск, Россия

*В статье рассмотрены существующие проблемы и недостатки в процессе исчисления и взимания налога на добавленную стоимость. Представлены примеры из судебной практики по налоговым правонарушениям. На основе проведенного анализа сделаны выводы и внесены предложения по совершенствованию налогообложения в рамках налога на добавленную стоимость.*

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, налогообложение, налогоплательщик, налоговые органы.

Налоговые органы, несомненно, выполняют большой масштаб работы по отношению к налогоплательщикам: контролируют подачу деклараций, проводят камеральные и выездные проверки, предоставляют консультационные услуги и др. Но, несмотря на пристальный надзор за организациями, существуют свои нюансы и недостатки в сборе налогов, а особенно в сборе налога на добавленную стоимость (НДС).

НДС — это сложный для администрирования и контроля налог, его обслуживание имеет достаточно высокую стоимость, которая обосновывается высокими издержками: работа высококвалифицированных специалистов, которые должны охватывать большой объем информации и знаний налогового законодательства, сложный перечень процедур проверки, достаточно большое время, необходимое для обслуживания данного налога (проверка может осуществляться месяц и несколько месяцев, из-за чего организации могут потерять доход, который они могли бы получить при своевременном вложении средств в производство) [1].

Самый известный недостаток — применение схем уклонения от уплаты налога. Наличие на рынке фирм-однодневок, созданных в целях занижения налоговой базы по налогу и создания фиктивных счетов-фактур, ни для кого не является секретом. С такими фирмами ведется борьба уже много лет, тем не менее, рассматриваемая проблема до сих пор относится к разряду весьма актуальных.

Как известно, налоговые органы ведут реестр недобросовестных налогоплательщиков, «его создание является результатом анализа и определен-

ного отбора, проводимого налоговыми органами на основании сопоставления показателей финансово-хозяйственной деятельности с ориентирами самой налоговой службы. Факт нахождения фирмы в данном реестре несет в себе весьма негативные последствия, начиная с невозможности проведения регистрационных процедур — и вплоть до блокировки счетов в банке»<sup>1</sup>. Понятно, что у таких фирм риск налоговой проверки чрезвычайно высок.

Порядок возмещения данного налога тоже является сложным моментом, поскольку из-за этого могут возникнуть незаконные схемы «возврата» сумм НДС из федерального бюджета. Например, при экспорте товаров применяется ставка в 0 %, и в таком случае предъявленный к вычету налог может превысить начисленный. Разумеется, необходимо предъявлять в налоговый орган соответствующие декларации и документы на возврат уплаченных сумм, но существует риск неправомерного возврата денежных средств и мошенничества.

Фирмы-однодневки создаются не только для уклонения уплаты налога, но и для его незаконного возмещения. Приведем ряд примеров, которые подробно проанализированы в работе Е. А. Дроздовой и О. В. Волковой [2].

1. *Схема по использованию «фирм-однодневок» для получения и использования неправомерных налоговых вычетов и создания формальных затрат.* Речь идет о подписании договоров с фиктивной фирмой (последняя не исполняет свои налоговые обязательства и прямо или косвенно является подконтрольной получателю необоснован-

<sup>1</sup> Шишкин Р. Реестр недобросовестных налогоплательщиков: как не попасть в число сомнительных компаний (публикация от 23.11.2018). URL: <https://delovoyimir.biz/reestr-nedobrosovestnyh-nalogoplatelshchikov.html>. © Деловой мир (дата обращения: 27.08.2022).

ной налоговой выгоды), на счета которой перечисляются денежные средства, предоставляются подложные первичные документы, «подтверждающие» совершение операций, то есть якобы соблюдаются формальные требования к принятию к вычету сумм косвенных налогов (в данном случае, НДС). Разновидностью такой схемы может быть заказ фиктивных услуг у «фирмы-однодневки».

2. *Схема по увеличению добавленной стоимости приобретаемого товара.* Проводится цепочка продажи товара фирме-однодневке по себестоимости для дальнейшей наценки на него и, соответственно, происходит увеличение налога. При фиктивных взаиморасчетах товар в итоге возвращается первоначальному продавцу уже по завышенной цене, где в итоге стоимость продукции и размер налога могут превысить изначальную сумму в несколько раз. Использование данной схемы позволяет не только увеличивать конечную стоимость продукции, но и существенно завышать НДС, подлежащий к вычету.

3. *Схема с торговым посредником* реализуется следующим образом: вместо того, чтобы напрямую (у производителя) закупить товар, недобросовестный покупатель включает в цепочку взаиморасчетов посредника («фирму-однодневку»), который якобы оказывает ему несуществующие услуги по поиску и приобретению товаров по договору комиссии или агентскому договору; в результате недобросовестный покупатель получает неправомерный вычет по НДС.

4. *Схема незаконного возмещения НДС с использованием банковских гарантий.* Суть схемы незаконного возмещения НДС заключается в предоставлении подложной либо ничем необеспеченной банковской гарантии (например, в случае нахождения банка на стадии банкротства). Получив фиктивную гарантию, налоговый орган в 10-дневный срок удовлетворяет (либо не удовлетворяет) требование заявителя по вопросу возмещения НДС. Таким образом, наличие у налогоплательщика законодательного права на использование банковской гарантии способствует незаконному возмещению НДС.

Судебная практика доказывает, что возникновение мошеннических схем с фирмами-однодневками существует в реалиях Российской Федерации. Например, А. В. Анищенко, эксперт НП «Палата налоговых консультантов», в своей статье 2019 г., посвященной борьбе с однодневками в строительной отрасли и размещенной в ИПС «КонсультантПлюс» [3], приводит множество примеров судебных дел по реализации мошеннических схем с фирмами-однодневками, в ходе которых судебные инстанции отказывали строительным компаниям в вычете НДС по строительно-монтажным работам, выполненным (якобы) указанными фирмами.

Как отмечается, в Эпизоде 6 «Два великопепных судебных прецедента от СКЭС Верховного Суда РФ<sup>2</sup> по поводу "однодневок"» Тематического выпуска «Основные изменения в Налоговом кодексе РФ в 2021 году» [4], в мае 2021 г. СКЭС Верховного Суда РФ почти одновременно рассмотрела два интереснейших дела, касающиеся возложения на налогоплательщика негативных налоговых последствий за его взаимоотношения с контрагентами, которых налоговый орган признал фирмами-однодневками. «Дело в том, что подобными налоговыми спорами, т.е. спорами по обвинению налогоплательщика в работе с "однодневкой" с лишением его вычетов по НДС, а то и расходов по налогу на прибыль, в буквальном смысле "завалены" все арбитражные суды страны. Более того, некоторые дела до суда вообще не доходят, т.к. налогоплательщики понимают: этот спор им у налоговой не выиграть. Ведь вот уже более 15 лет ФНС и ее территориальные органы неистово борются с "однодневками", нещадно наказывая тех, кому с ними не посчастливилось работать. И ладно, если бы налогоплательщики "страдали" за неумную оптимизацию или за обналочку через ими же созданные "номинальные структуры". Очень часто налогоплательщики к "черным" фирмам не имеют никакого отношения, заключают договор, проводят его исполнение, отражают хозяйственные операции в бухгалтерском и налоговом учете и на этом успокаиваются. А через пару-тройку лет начинается эпопея, в которой "крайним" остается не тот, кто налогов не заплатил, а тот, кто с ними "посотрудничал". Оправдания налогоплательщиков типа того, что "а я откуда знаю", "я контрагентов не контролирую", "я не отвечаю за действия третьих лиц", никого особо не волнуют. Фактически действует принцип "кто не спрятался – я не виноват", когда государство включило механизм "круговой поруки". Получается, что налоговое ведомство борется с "однодневками", наказывая тех, кто с ними вступает в работу, т.е. когда за работу с "неправильным" контрагентом ответственность несет не сам нарушитель, а представители бизнеса. Тезис со стороны проверяющих здесь один: "А нечего было с "однодневками" работать". И такая практика стала столь повсеместной, что выиграть налоговый спор, если налоговая выявила где-то в цепочке "однодневку", стало, может быть, и возможным, но это уже сродни чуду» [4].

Практика показывает, что иногда действия налогового органа признаются неправомерными в части обвинения организаций в применении мошеннических схем с фирмами-однодневками. Так, в постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 12 июля 2021 г. по делу № А47-3878/2020<sup>3</sup> налоговый орган неправомерно по признакам признал контрагента организации фирмой-однодневкой ввиду споров по документации, в том числе по счетам-фактурам. К тому же схем махинации не было обнаружено, поскольку возвращение к заявителю денежных средств через цепочку последующих организаций инспекцией не установлено.

<sup>2</sup> СКЭС Верховного Суда РФ – Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

<sup>3</sup> Постановление АС УО от 12 июля 2021 г. № Ф09-4875/21 по делу № А47-3878/2020. URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/b156b2ee-d71b-4dd0-b810-de0cd523e64f> (дата обращения: 29.08.2022).

Налоговые органы сталкиваются со множеством проблем в ходе проведения проверок по НДС [5]. Этот процесс достаточно трудоемкий и занимает, как правило, несколько месяцев. Налоговому инспектору необходимо удостовериться в данных, которые предоставляет налогоплательщик, для дальнейшей проверки. В случае расхождений необходимо установить, были ли они случайны или умышленны, что усложняет процесс и делает его более углубленным и продолжительным (камеральная проверка проводится два месяца, а в случае выявления правонарушений продляется до трех месяцев). За такой промежуток времени сложно собрать полную доказательную базу, поскольку на одного налогового инспектора приходится сразу несколько проверок, а организации могут придумать очередные пути обхода санкций. И при сборе доказательств для установления прав применения вычетов по НДС в ходе камеральной налоговой проверки налоговые органы имеют право руководствоваться только прежним перечнем контрольных процедур.

При автоматизированном контроле со стороны налоговых органов возникают проблемы с несовпадением предъявленных счетов-фактур, которые предоставляются в процессе проведения камеральных проверок [6].

Но не только у налоговых органов возникают проблемы, особенно в части применения автоматизированной службы контроля НДС-2 (программа АСК НДС-2) [7]:

Во-первых, у многих организаций, которые являются добросовестными налогоплательщиками, появляются дополнительные расходы в части обязательного наличия электронного документооборота, наличия Интернет-ресурсов и возможности оформления с провайдерами соответствующих договоров. К тому же, возникают очередные сложности с появлением электронной подачи деклараций, поскольку возникают новые правила и порядки.

Во-вторых, администрирование в части возмещения сумм (по обоснованным причинам) доставляют трудности для организаций из-за отказа их предоставления, так как такие налогоплательщики могут быть ошибочно отнесены к группе среднего или высокого риска ввиду ошибок в программе.

В-третьих, различия в отражении счетов-фактур в разных налоговых периодах. Программа считает разрывом, когда продавец отразил сумму НДС в одном квартале, а покупатель принял к вычету в другом. К этой же ошибке относится и то, что программа не делает сопоставления по авансовым схемам уплаты налога и не делает взаимозачет.

В-четвертых, еще одной причиной несовпадения счетов-фактур в программе является её несовершенство. Например, при составлении счета-фактуры продавец регистрирует его с буквами латинского алфавита, а покупатель отражает в книге-покупки русскими буквами или из-за разного округления сумм: с копейками или до круглого числа рублей, из-за чего появляется разрыв.

Из-за таких неточностей или технических ошибок возникают основания предполагать, что организация занизила налоговую базу или применила незаконную схему, из-за чего ей отказывают в предоставлении вычета по налогу. Однако суды не придерживаются мнения налоговых органов по этому вопросу и зачастую выносят решения в пользу налогоплательщика.

Поскольку основополагающим фактором недостатков является сложность в администрировании из-за определенных нюансов, можно предложить следующие пути оптимизации налогообложения по НДС.

Трудоемкость и большое количество временных затрат на налоговую проверку можно минимизировать путем полного перехода на электронный оборот. В налоговые органы приходит немало деклараций на бумажном носителе, поэтому специалистам налоговых органов достаточно сложно полностью проверить большое количество писем и внести соответствующие данные в реестры. Благодаря электронной подаче снизится объем «рутинной» работы, и большее внимание будет направлено непосредственно на сверку данных, осуществляемую в рамках применяемого в налоговых органах программного продукта.

Борьба с фирмами-однодневками продолжается и по сей день, так как из-за высокой налоговой нагрузки и сложности в исчислении некоторые налогоплательщики хотят уклониться от уплаты НДС, создавая новые мошеннические схемы и усовершенствуя старые. Очевидно, что для снижения уровня налогового бремени, следует оптимизировать процесс уплаты налогов. Например, вовсе не уплачивать НДС. Речь идет не о совершенствовании мошеннических схем, а о переходе на специальные налоговые режимы. Такой способ подходит для субъектов малого и среднего предпринимательства (МСП), поскольку они уплачивают один единый налог вместо нескольких. Не стоит забывать, что при таком способе могут возникнуть сложности с поддержанием деловых отношений со своими партнерами: если одна организация уплачивает НДС, то ей, скорее всего, будут неинтересны сделки с организациями, которые не работают с данным налогом, поскольку вычеты они применить не смогут или запросят скидку у организаций-партнеров. В таком случае придется искать поставщиков или иных партнеров, которые, выполняя работы или предоставляя услуги, работают в рамках аналогичных налоговых режимов.

Ввиду того, что достаточное количество не самых простых проблем доставляют налоговым органам, арбитражным судам и государству льготы и вычеты по НДС, возникает необходимость совершенствования процесса сбора налога, в том числе посредством реализации некоторых предложений. Например, чтобы избежать неправомерных вычетов исходя из разных ставок на определенные товары (работы, услуги), можно унифицировать систему, применяя одну единую ставку на весь спектр

товаров, работ и услуг. Это будет способствовать сокращению числа случаев незаконного вычета по экспортным товарам, где применяется ставка в 0 %. Но в таких случаях на добросовестных налогоплательщиков ляжет дополнительная нагрузка, а это может вызвать волну неодобрения. Исходя из этого, можно уменьшить сумму акциза по подакцизным товарам и размер таможенных пошлин на товары, если не на весь ряд, то на их определенные категории.

Для того чтобы уменьшить издержки кредитных организаций, можно предложить ввести отдельные счета для учета НДС, через которые осуществлялось бы движения средств для расчетов по данному налогу. Для налоговых органов такое предложение, скорее всего, было бы уместным, так как оно способствует не только уменьшению времени на администрирование, но и повышению уровня достоверности информации о размере денежных средств, направляемых на уплату рассматриваемого налога. При этом надо отметить, что у организаций – плательщиков налога возникнут дополнительные расходы на содержание и обслуживание банковского счета. Очевидно, что такая мера будет дисциплинировать недобросовестных налогоплательщиков.

Цепочки посредников и фиктивные услуги – другая часть проблем, связанных с незаконным возмещением НДС из бюджета. Благодаря налоговым органам и, в частности, применения в их весьма непростой работе нового программного комплекса – Автоматизированной информационной системы «Налог-3», или АИС «Налог-3» и ее подсистемы «АСК НДС-2»<sup>4</sup>, осуществляется бдительный контроль за налоговыми нарушениями в части возврата налога.

По мнению авторов настоящей работы, следует также ужесточить законодательство и меры наказания по отношению к уклоняющимся налогоплательщикам, которые не только не уплачивают НДС, но и придумывают механизмы незаконного «возврата» налога. Недобросовестные налогоплательщики, которые не платят налог в установленное время или не подают своевременно налоговые декларации,

должны тоже нести ответственность за ненадлежащее исполнение своих обязанностей. Штрафы и пени, установленные на данный момент, почти не увеличивают налоговую нагрузку на организации (особенно на крупные), поэтому есть основания для увеличения размера санкций.

#### Литература

1. Абашев А. О. Налог на добавленную стоимость: проблемы и пути реформирования // Вестник Тихоокеанского государственного университета. 2019. № 2 (53). С. 105–112.
2. Дроздова Е. А., Волкова О. В. Налог на добавленную стоимость: проблемы профилактики незаконного возмещения // Проблемы экономики и юридической практики. 2018. № 5. С. 225–226.
3. Анищенко А. В. Борьба с однодневками: строительный аспект // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2019. № 6. С. 62–66.
4. Брызгалов А. В., Федорова О. С., Королева М. В., Вятчинова Т. И., Путилова М. Ю., Азаров Д. В., Кокшарова Е. А., Кряжев Е. А., Низовцева Л. И., Шкворченко А. В. Основные изменения в Налоговом кодексе РФ в 2021 году // Налоги и финансовое право. 2021. № 1. С. 12–197 (номер в ИБ ИПС «КонсультантПлюс» – 282 535).
5. Лабунец Ю. Е. Проблемы применения нового порядка проведения камеральных налоговых проверок по НДС // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2019. № 46. С. 127–140.
6. Иличкина Е. А. Автоматизация контроля за уплатой НДС - типичные проблемы. Взгляд налогоплательщика // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2018. № 10 (205). С. 91–100.
7. Тимошина Т. А. Проблемы и направления совершенствования механизма возмещения налога на добавленную стоимость // Налоги и налогообложение. 2019. № 5. С. 35–44. DOI: 10.7256/2454-065X.2019.5.30084. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problems-i-napravleniya-sovershenstvovaniya-mehanizma-vozmesheniya-naloga-na-dobavlen-nuyu-st-oimost> (дата обращения 31.08.2022).

#### Сведения об авторах

**Зуева Ирина Андреевна** – студентка, ФГБОУ ВО «Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Новосибирск, Россия.  
E-mail: sia123789@gmail.com

**Талдонова Светлана Сергеевна** – канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры общественных финансов, ФГБОУ ВО «Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Новосибирск, Россия.  
E-mail: s.s.taldonova@edu.nsuem.ru

<sup>4</sup> В выпуске № 03 от 24 марта 2022 г. газеты (периодического издания) Хабаровского края «Верное Решение» напечатана статья Д. Груздевой, главного государственного налогового инспектора контрольно-аналитического отдела УФНС России по Хабаровскому краю «Причины формирования «схемных» расхождений по НДС и пути их устранения», содержащая описание современной технологии выявления расхождения по НДС при применении программного комплекса – Автоматизированной информационной системы «Налог-3», или АИС «Налог-3» и ее подсистемы «АСК НДС-2». URL: <https://www.consultant-dv.ru/periodika/gazeta-vernoe-reshenie/vypusk-03-24-03-2022/prichiny-formirovaniya-skhemnykh-raskhozhdeniy-po-nds-i-puti-ikh-ustraneniya/> (дата обращения: 29.08.2022).



## WAYS TO IMPROVE THE CALCULATION AND COLLECTION OF VALUE ADDED TAX

I. Zueva

Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia

S. Taldonova

Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia

The article deals with the existing problems and shortcomings in the process of calculating and collecting value added tax. Examples from judicial practice on tax offenses are presented. Based on the analysis, conclusions were drawn and proposals were made to improve taxation within the framework of value added tax.

**Key words:** value added tax, taxation, taxpayer, tax authorities.

## References

1. A. O. Abashev Value Added Tax: Problems and Ways of Reforming, *Vestnik Tikhookeanskogo gosudarstvennogo universiteta*, 2019, No. 2 (53), pp. 105-112, available at: [https://pnu.edu.ru/media/vestnik/articles-2019/105-112\\_%D0%90%D0%B1%D0%B0%D1%88%D0%B5%D0%B2\\_%D0%90\\_%D0%9E.pdf](https://pnu.edu.ru/media/vestnik/articles-2019/105-112_%D0%90%D0%B1%D0%B0%D1%88%D0%B5%D0%B2_%D0%90_%D0%9E.pdf). (In Russ.).
2. E. A. Drozdova, O. V. Volkova Value Added Tax: Problems of Prevention of Illegal Compensation, *Problemy jekonomiki i juridicheskoy praktiki*, 2018, No. 5, pp. 225-226, available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalog-na-dobavleniye-stoimosti-problemy-profilaktiki-nezakonnogo-vozmescheniya>. (In Russ.).
3. Anishchenko A. V. the fight against one-dayers: the construction aspect, *Stroitel'stvo: bukhgalterskii uchët i nalogooblozhenie*, 2019, No. 6, pp. 62-66.
4. Bryzgalin A. V., Fedorova O. S., Koroleva M. V., Vyatchinova T. I., Putilova M. Yu., Azarov D. V., Koksharova E. A., Kryazhev E. A., Nizovtseva L. I., Shkvorchenko A. V. the main changes in the Tax Code of the Russian Federation in 2021, *Nalogi i finansovoe parvo*, 2021, No. 1, pp. 12-197. (In Russ.).
5. Ju. E. Labunec Problems of application of the new procedure for conducting cameral tax audits for VAT, *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Jekonomika*, 2019, No. 46, pp. 127-140, available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-primeneniya-novogo-poryadka-provedeniya-kameralnyh-nalogovyh-proverok-po-nds>. (In Russ.).
6. E. A. Ilichkina Automation of VAT payment control is a typical problem. Taxpayer Perspective, *Imushchestvennye otnosheniya v Rossijskoj Federacii*, 2018, No. 10 (205), pp. 91-100, available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/avtomatizatsiya-kontrolya-za-uplatoy-nds-tipichnye-problemy-vzglyad-nalogoplatelshchika>. (In Russ.).
7. T. A. Timoshina Problems and Directions for Improving the Value Added Tax Reimbursement Mechanism, *Nalogi i nalogooblozhenie*, 2019, No. 5, pp. 35-44. DOI: 10.7256/2454-065X.2019.5.30084. Available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-i-napravleniya-sovershenstvovaniya-mehanizma-vozmescheniya-naloga-na-dobavleniye-stoimosti>. (In Russ.).

## About the authors

**Irina A. Zueva** – student, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia.  
E-mail: [sia123789@gmail.com](mailto:sia123789@gmail.com)

**Svetlana S. Taldonova** – Candidat of Sc. (Economics), Associate Professor, Associate Professor at the Department of Public Finance, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia.  
E-mail: [s.s.taldonova@edu.nsuem.ru](mailto:s.s.taldonova@edu.nsuem.ru)