

Вестник Евразийской науки / The Eurasian Scientific Journal <https://esj.today>

2019, №3, Том 11 / 2019, No 3, Vol 11 <https://esj.today/issue-3-2019.html>

URL статьи: <https://esj.today/PDF/73ECVN319.pdf>

Ссылка для цитирования этой статьи:

Зотиков Н.З. Добавленная стоимость: практика обложения // Вестник Евразийской науки, 2019 №3, <https://esj.today/PDF/73ECVN319.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ.

For citation:

Zotikov N.Z. (2019). Value added: taxation practice value. *The Eurasian Scientific Journal*, [online] 3(11). Available at: <https://esj.today/PDF/73ECVN319.pdf> (in Russian)

Грант РФФИ №18-010-00357\18 на тему «Совершенствование налогово-бюджетного механизма и его влияние на экономику региона» на 2018–2020 гг.

УДК 336.226.322

ББК У261.411.1

Зотиков Николай Зотикович

ФГБОУ ВО «Чувашский государственный университет им. И.Н. Ульянова», Чебоксары, Россия
Доцент кафедры «Финансов, кредита и экономической безопасности»

Кандидат экономических наук, доцент

E-mail: Zotikovcontrol@yandex.ru

Добавленная стоимость: практика обложения

Аннотация. Налог на добавленную стоимость (НДС) является формой изъятия в бюджет государства части стоимости товара, работы или услуги, которая создается на всех стадиях процесса их производства и вносится в бюджет по мере реализации. В результате применения НДС конечный потребитель товара, работы или услуги уплачивает продавцу налог со всей стоимости приобретенных ценностей.

Внешне налог похож на налог с оборота или налог с продаж: продавец добавляет его к стоимости продаваемых ценностей. Однако в отличие от оборотных налогов продавец при определении своих обязательств перед бюджетом имеет право вычесть из суммы налога, полученной от покупателя, сумму налога, которую он уплатил своему поставщику за приобретенные у него ценности, использованные при изготовлении продукции. Таким образом, НДС является косвенным налогом, а его бремя ложится в конечном итоге не на торговцев, а на конечных потребителей.

В статье автором приведена история возникновения налога на добавленную стоимость вообще, его введения в России, происшедшие изменения в порядке взимания налога. На конкретных статистических данных показана роль НДС в формировании доходов федерального бюджета за ряд лет.

Автор приводит особенности формирования налоговой базы по НДС в различных ситуациях, в частности, при реализации товара на российском рынке, при ввозе товаров на территорию России, при экспорте продукции. Высказана мысль об отмене возмещения суммы «входного» НДС из федерального бюджета экспортерам, а отнести их на затраты, что позволит экономит суммы налога в федеральном бюджете.

В статье рассмотрены возможности оптимизации налогообложения за счет получения освобождения от уплаты НДС в соответствии с положениями статьи 145 НК РФ, перехода на специальные налоговые режимы, показаны их преимущества и недостатки для налогоплательщиков.

С учетом роли и места налога в федеральном бюджете в статье приведены особенности налогового администрирования НДС, перехода от необоснованной налоговой выгоды к пределам осуществления прав по исчислению налоговой базы в соответствии со статьей 54.1 НК РФ. На конкретных цифровых данных высказана мысль об изменении порядка формирования налоговой базы по НДС: отменить налоговые вычеты, а облагать налогом не всю стоимость продаваемых товаров, продукции, а лишь саму добавленную стоимость. Все это упростит налоговое администрирование и снизит налоговую нагрузку на налогоплательщика, сократит налоговые споры между налоговым органом и налогоплательщиком по вопросам применения налоговых вычетов по НДС.

Ключевые слова: добавленная стоимость; косвенное налогообложение; федеральный бюджет; закрепленный; налоговое администрирование; многократность обложения; налоговые вычеты; «входной» НДС; налоговая нагрузка; риск-ориентированный подход

Введение

Налог на добавленную стоимость (НДС) является косвенным налогом, взимаемым с покупателя товара сверх цены. Впервые НДС введен во Франции. Изобретатель НДС – Морис Лоре (в 1954 году директор Дирекции по налогам, сборам и НДС Министерства экономики, финансов и промышленности Франции). Вначале новый вид налога тестировался во французской колонии – Кот-д’Ивуаре в 1954 г. Признав эксперимент успешным, французы ввели его у себя в 1958 г. Впоследствии всем странам европейского сообщества директивой Совета ЕЭС было предписано ввести НДС для субъектов экономической деятельности на своей территории до конца 1972 года. С самого начала вопросам гармонизации косвенного налогообложения в ЕС уделялось пристальное внимание, так как именно расхождения в регулировании косвенного налогообложения, по мнению основоположников европейской интеграции, представляли собой существенную преграду на пути свободного продвижения товаров, работ, услуг. В этой связи прежде всего речь идет о гармонизации ставок НДС в государствах – членах ЕС.

В настоящее время НДС применяется в 137 странах мира. Из развитых стран НДС отсутствует в таких странах, как США, Япония, где вместо него действует налог с продаж. Не взимается НДС также в Малайзии, Канаде.

В России НДС введен с 1992 года, ставка составляла 28 %. Законом РФ от 16.07.1992 № 3317-1 ставка налога снижена до 20 % (кроме товаров, облагаемых по ставке 10 %), которая просуществовала до 2003 года, после чего ставка заменена на 18 %. Указанная ставка в размере 18 % действовала до 2018 года включительно в течение 15 лет. С 2019 года ставка налога вновь повышена до 20 %, при этом льготная ставка в размере 10 % сохранила свое действие.

В некоторых странах ставка НДС превышает ставку налога, установленную в России. Так, ставка налога составляет в Бельгии 21 %, Венгрии 27 %, Греции 24 %, Финляндии 24 %. Ставка НДС меньше 20 % в таких странах, как в Германии (19 %), Мальте (18 %), Австралии (10 %), Казахстане (12 %), Китае (17 %), Тайланде (7 %).

НДС до 2001 года был «разноразрядным», то есть зачислялся в бюджеты разных уровней, в том числе в федеральный бюджет по нормативу: в 1998 году – 75 %, с 1 апреля 1999 г. – 85 %. С 2001 года налог стал закрепленным за одним бюджетом по принципу «один налог – один бюджет», то есть полностью стал поступать в федеральный бюджет.

Характеристика НДС была бы неполной, если не привести классификацию налога.

Таблица 1

Классификация налога на добавленную стоимость

По способу взимания	Косвенный
По уровню управления	Федеральный
По целевой направленности введения налогов	Общий (предназначен для формирования доходов бюджета в целом)
По уровню бюджета, в который зачисляется налог	Закрепленный (за федеральным бюджетом)
По субъекту – налогоплательщику	Смежный (физические лица уплачивают НДС при перемещении товаров через таможенную)
По срокам уплаты	Периодически – календарный (физлица – срочный)
По порядку введения	Общеобязательный (взимается повсеместно)
По объекту налогообложения	Налог на действие (реализация)
По методу начисления	Пропорциональный (ставка неизменна)

НДС, применяемый в России, отличается от налога, применяемого в других странах, тем, что в России по-особому формируется и облагается налогом сама добавленная стоимость. Рассмотрим их.

Особенности формирования добавленной стоимости (налоговой базы по НДС) и исчисления НДС к уплате в бюджет в России

Как известно, все налоги рассчитываются умножением налоговой базы на ставку налога. Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения (пункт 1 ст. 53 К РФ).

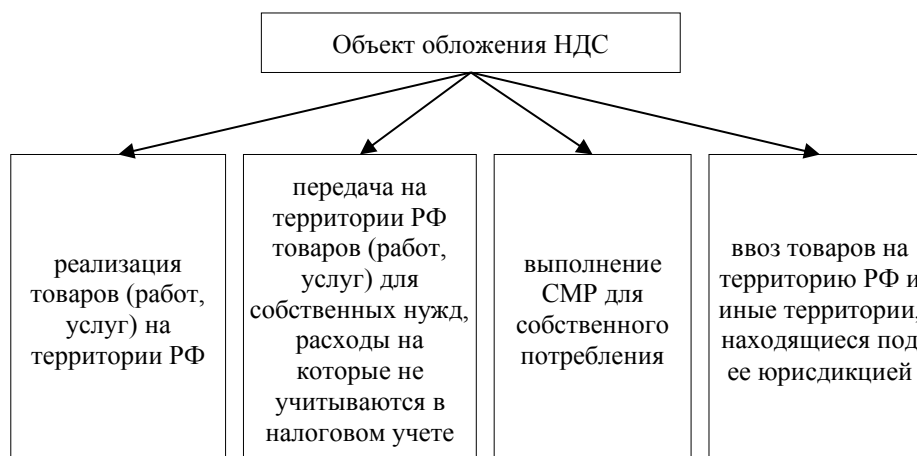


Рисунок 1. Объект обложения НДС

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ

Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 105.3 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога (пункт 1 статьи 54 НК РФ). То есть косвенный налог акциз (по подакцизным товарам) подпадает под обложение НДС, что ведет к двойному налогообложению.

В российской версии налогом на добавленную стоимость облагается амортизация, что является экономическим нонсенсом. В мировой экономической науке от К. Маркса и до

настоящего времени амортизация всегда и везде (кроме России и стран СНГ) включается в оборотный капитал, под добавленной стоимостью понимается приращенная стоимость в виде заработной платы, доходов собственника и налогов, начисленных на фонд оплаты труда, прибыль либо на весь размер добавленной стоимости. В России же налогом облагается и ФОТ, и прибыль, а затем ФОТ с прибылью и начисленными налогами облагается еще одним налогом, называемым НДС. Этот налог начисляется на себестоимость, включающую в себя амортизацию, поэтому в понятие добавленной стоимости дополнительно попадают амортизация и все налоги, относимые на себестоимость продукции.

Сказанное проиллюстрируем на условном примере.

Таблица 2

Пример формирования добавленной стоимости и исчисления НДС при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ

№ п/п	Затраты	Обозначение	Сумма (руб.)
1	Приобретены сырье и материалы	МЗ	200 000, кроме того НДС - 40 000
2	Амортизация основных средств	А	100 000
3	Оплата труда	ОТ	300 000
4	Страховые взносы (30 %)	СВ	90 000
5	Прочие расходы	Пр. рас.	210 000
5а	В том числе прямые налоги (налог на имущество организаций, транспортный налог, земельный налог и т. п.)		100 000
6	Производственная себестоимость	С/с	900 000
7	Прибыль	П	100 000
8	Продажная цена (доходы)	Д	1 000 000, кроме того НДС - 200 000
9	Налог на прибыль организаций (20 %)		20 000
10	Чистая прибыль		80 000
11	НДС к уплате в бюджет (200 000 - 40 000)		160 000
12	Добавленная стоимость (1 000 000 - 200 000)		800 000
13	Всего уплачено налогов (стр.4 + стр.5а + стр.9 + стр.11)		390 000
14	Налоговая нагрузка, %		39,0

Из приведенного примера следует:

- продавая продукцию покупателю за 1 000 000 руб., продавец предъявляет дополнительно к цене НДС в сумме 200 000 руб. Следовательно, НДС обложились:
 - амортизация основных средств (100 000 руб.);
 - оплата труда (300 000 руб.);
 - страховые взносы (90 000 руб.);
 - прочие расходы (включая прямые налоги) (210 000 руб.);
 - прибыль (100 000 руб.).

Прямой личный налог НДФЛ облагается НДС дважды: в первый раз – в составе оплаты труда (13 % от 300 000 руб.), второй раз – в составе страховых взносов.

В связи с этим можно утверждать, что сумма НДС, уплачиваемая в бюджет, реально не отражает величину самой добавленной стоимости, она, как правило, завышена.

Налоговая нагрузка по методике Минфина РФ = сумма всех налогов, сборов, СВ : Выручка от реализации продукции (без НДС) = (СВ + прямые налоги + налог на прибыль + НДС) : 1 000 000 руб. x 100 % = (90 000 + 100 000 + 20 000 + 160 000) : 1 000 000 x 100 % = 37,0 %.

Прибыль (П) = Доходы (Д) – Себестоимость (С/С) = Д – (МЗ + ОТ + А + СВ + Пр. рас.) = 1 000 000 - (200 000 + 300 000 + 100 000 + 90 000 + 210 000) = 1 000 000 - 900 000 = 100 000 руб.

Добавленная стоимость (ДС) = Доходы - Материальные затраты = 1 000 000 - 100 000 = 900 000 руб. или ДС = ОТ + А + СВ + Пр. рас. + Прибыль.

Как следует из примера, приведенного в таблице 2, налогом облагается вся сумма выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг). В связи с этим возникает вопрос: как быть с суммой «входного» НДС, уплаченного поставщикам, иначе сохранится двойное налогообложение. Законодательство предусматривает следующие источники возмещения сумм «входного» НДС (рис. 2).

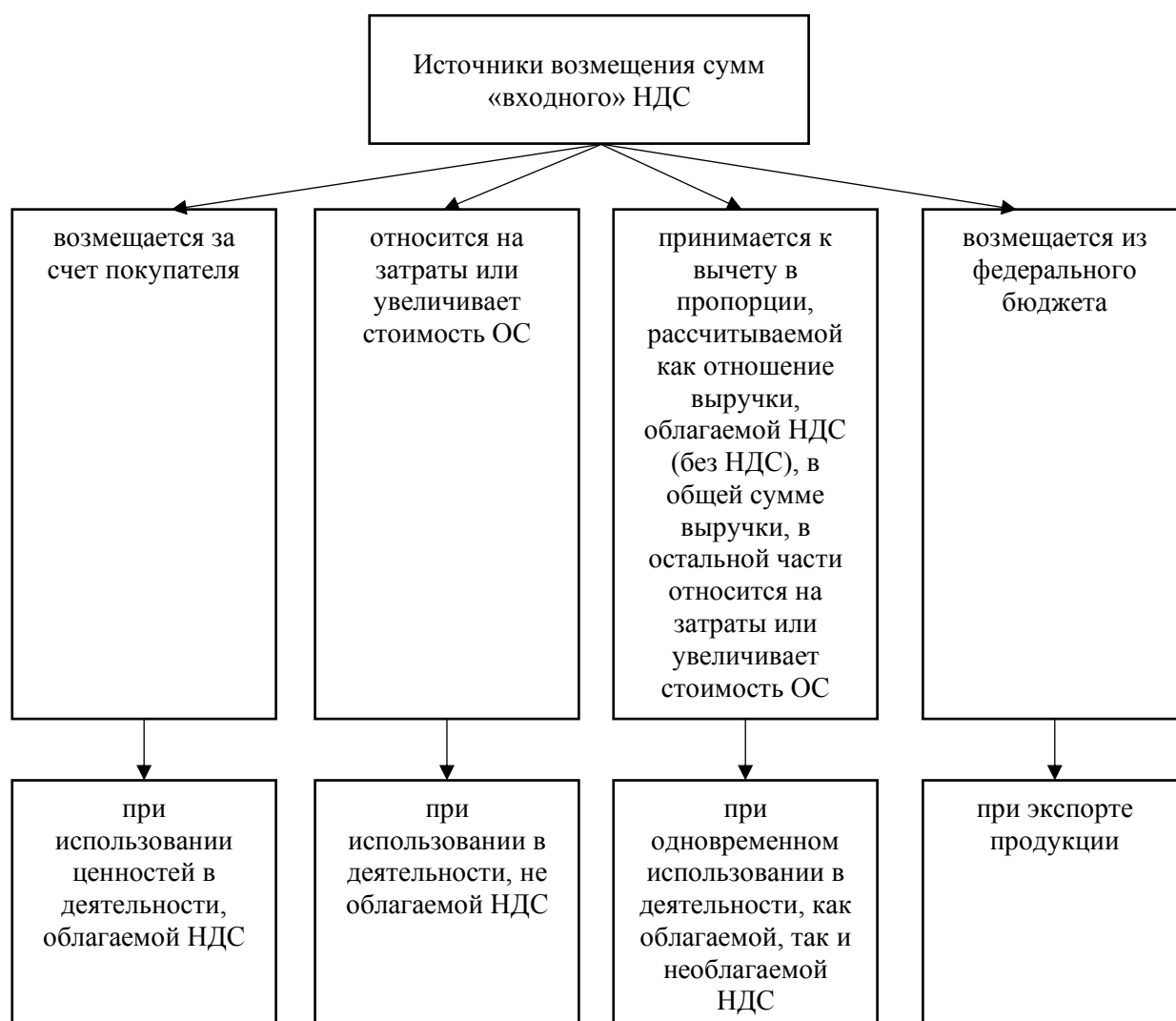


Рисунок 2. Источники возмещения сумм «входного» НДС

Исходя из названия налога, данным налогом должна облагаться не вся сумма реализации, а только добавленная стоимость – разница между стоимостью проданного товара, работ, услуг и расходами на приобретение материалов, сырья, товаров, других ресурсов, приобретенных со стороны и затраченных на их производство. То есть законодательством

предусмотрены налоговые вычеты НДС, предоставляемые при соблюдении условий, предусмотренных на рис. 3.

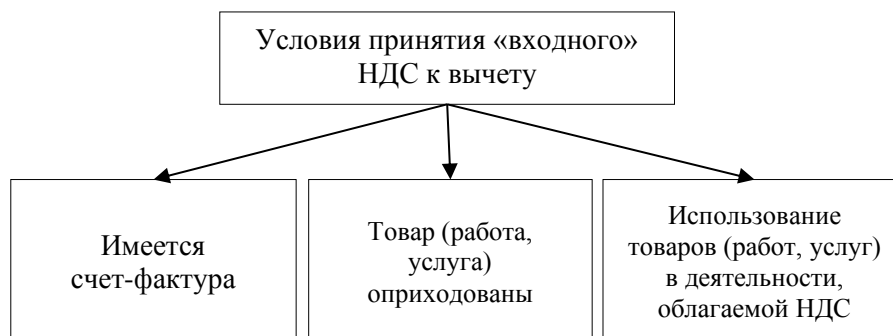


Рисунок 3. Условия принятия «входного» НДС к вычету

Применение налоговых вычетов по НДС вызывает многочисленные налоговые споры между налогоплательщиками и налоговым органом. Вопрос применения налоговых вычетов по НДС стал преобладать в работе арбитражных судов после принятия Постановления Пленума ВАС РФ № 53 от 12 октября 2006 г. «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», действовавшего в течение продолжительного периода времени вплоть до принятия Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ статьи 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, СВ».

По нашему мнению, привлекательным может стать создание механизма исчисления налоговой базы по НДС без применения вычетов по НДС. На практике это может выглядеть так: облагать не выручку от реализации продукции, учтенную на счете 90 «Продажи», а неполную себестоимость (без учета затрат, приобретенных со стороны, учитываемых на счете 10) и прибыль организации. Это намного упростит налоговое администрирование НДС, исключит все споры, возникающие между налоговым органом и налогоплательщиком по вычетам НДС, сократит судебные издержки, расходы на содержание налоговых органов и т. п.

Налоговая база при выполнении СМР для собственного потребления

При выполнении СМР для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение (пункт 2 статьи 159 НК РФ). Моментом определения налоговой базы при выполнении СМР для собственного потребления является последнее число каждого налогового периода (пункт 10 статьи 167 НК РФ). Вычеты сумм налога, исчисленные при выполнении СМР для собственного потребления, производятся на момент определения налоговой базы. Следовательно, счет-фактура, выписанный на выполненные СМР для собственного потребления, одновременно регистрируются как в книге продаж, так и в книге покупок, и в бюджет налог не уплачивается. В целях упрощения механизма исчисления налоговой базы, по нашему мнению, бюджет ничего не потеряет, если выполнение для собственного потребления строительного-монтажных работ исключить из состава объектов налогообложения. В данном случае внешней реализации не происходит.

Налоговая база при ввозе товаров на территорию РФ

При ввозе товаров на территорию РФ импортеры платят на таможне НДС, который рассчитывается в составе таможенных платежей (ст. 318 Таможенного кодекса РФ).

Исключение – ввоз товаров из республики Беларусь и Республики Казахстан, в этих случаях уплата налога оформляется в налоговом органе на территории России.

При ввозе товаров на территорию России НДС платят все импортеры, в том числе работающие на специальных налоговых режимах, и те, кто освобожден от уплаты НДС по статье 145 НК РФ.

При ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налоговая база определяется как сумма:

1. таможенной стоимости этих товаров;
2. подлежащей уплате таможенной пошлины;
3. подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам) (пункт 1 статьи 160 НК РФ).

Как следует из приведенного, имеет место двойное налогообложение: одни и те же факторы производства, а также налоги (как прямые, так и косвенные) дополнительно облагаются НДС.

Устранить двойственность налогообложения в данном случае возможно только при внесении соответствующих изменений в НК РФ.

НДС при экспорте

Если при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ сумма «входного» НДС возмещается за счет покупателя, то при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, при условии подтверждения реальности экспорта применяется ставка в размере 0 процентов (п. 1 ст. 164 НК РФ), и сумма «входного» НДС, уплаченная за материальные ценности, использованные при изготовлении экспортной продукции, возмещается из федерального бюджета.

Таким образом, чем больше выручка от экспорта, тем больше сумма возмещений НДС экспортерам из федерального бюджета.

В примере, приведенном в таблице 2, сумма «входного» НДС по материалам (40 000 руб.), возмещена за счет покупателя. При отгрузке продукции на экспорт сумма «входного» НДС в сумме 40 000 руб. «ляжет» на федеральный бюджет.

По нашему мнению, сумму «входного» НДС по экспортным операциям возможно отнести на затраты. При этом налог на прибыль, уплачиваемый в бюджет, в размере 20 % от суммы «входного» НДС уменьшится на 8 000 руб. (20 % от 40 000 руб.), в федеральном же бюджете «сэкономится» сумма НДС (40 000 руб.), чистый выигрыш бюджета – 32 000 руб. (или 80 % от суммы «входного» НДС).

Следует иметь в виду, что с января 2018 г. компании-экспортеры вправе отказаться от применения нулевой ставки по НДС по всем экспортным операциям в страны, не входящие в Таможенный союз или ЕАЭС (п. 7 ст. 164 НК РФ, введен ФЗ от 27.11.2017 №350-ФЗ), подав в инспекцию заявление.

«Выгодно ли отказаться от нулевой ставки. Для контрагента такой отказ от нулевой ставки означает увеличение цены сделки на сумму НДС. Несмотря на то, что в конечном итоге покупатель возместит переплату НДС из бюджета, ему придется отвлечь оборотные средства на предъявленный НДС» [1].

Методы оптимизации налогообложения НДС

Как следует из данных примера 2, сумма НДС, уплачиваемая в бюджет, увеличивает налоговую нагрузку на продавца. Уменьшение налоговой нагрузки возможно в следующих случаях, предусмотренных налоговым законодательством:

- получение освобождения от НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ;
- осуществление операций, предусмотренных пунктом 3 статьи 149 НК РФ, не подлежащих налогообложению;
- переход на специальные налоговые режимы (ЕСХН, УСН, ЕНВД, ПСН).

Освобождение от уплаты НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ

Организации и ИП имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности 2 млн руб. Если не контролировать выручку, то за месяц, в котором имело место превышение лимита, придется НДС платить за счет собственных средств. Суммы налога, принятые налогоплательщиком к вычету в соответствии со статьями 171 и 172 НК РФ до использования им права на освобождение по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления облагаемых НДС операций, но не использованным для указанных операций, необходимо восстановить в последнем налоговом периоде перед началом использования права на освобождение (п. 8 ст. 145 НК РФ). Это связано с тем, что при получении освобождения от НДС перестает выполняться одно из условий, необходимых для принятия к вычету суммы «входного» НДС, а именно: использование в деятельности, облагаемой НДС. В этом случае сумма «входного» НДС оказывается возмещенной не за счет покупателя, а за счет федерального бюджета, что Кодексом не предусмотрено.

Покажем, выгодно ли налогоплательщику получение освобождения от НДС по ст. 145 НК РФ.

Пример 1.

Приобретен товар за 100 руб., кроме того НДС 20 руб. Товар продан за 200 руб., кроме того НДС 40 руб. НДС к уплате в бюджет – 20 руб. (40 - 20). Прибыль (наценка) – 100 руб.

Пример 2.

Приобретен товар за 100 руб., кроме того НДС 20 руб. Товар продан за 200 руб. лицом, получившим освобождение от НДС. В таком случае «входной» НДС 20 руб. относится на затраты, прибыль (наценка) составит 80 руб. ((200 - (100 + 20))). Прибыль во 2-м случае уменьшается на сумму «входного» НДС. С целью сохранения прибыли, как в первом случае, в сумме 100 руб. товар следует продать подороже за 220 руб. (но без НДС). Таким образом, продавцу освобождение от уплаты НДС становится невыгодным.

Невыгодно получение освобождения от НДС продавцом и покупателю: покупая товар за 200 руб., кроме того НДС 40 руб., продавая, например, за 300 руб., кроме того НДС 60 руб., сумму «входного» НДС продавец возместит за счет покупателя, уплатит в бюджет 20 руб., товар оприходует по цене 200 руб. Покупая товар за 200 руб. без НДС, продавая за те же 300 руб., кроме того НДС 60 руб., продавец уплатит в бюджет НДС в сумме 26,67 руб. ((360 - 200) x 20 : 120).

Применение специальных налоговых режимов

Аналогичная ситуация и при применении товара у лица, применяющего специальные налоговые режимы. Налогоплательщики, применяющие общую систему налогообложения (ОСНО), не желают работать с поставщиками, применяющими УСН: поставщик на УСН не может выставить покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС, в связи с чем покупатель на ОСНО не сможет применить налоговый вычет на сумму входного НДС. Выход здесь возможен в снижении продажной цены, ведь в отличие от поставщиков на общей системе налогообложения, упрощенцы не должны начислять НДС при реализации.

В случае выставления упрощенцем по просьбе покупателя счета-фактуры с выделенным НДС налог ими уплачивается в бюджет и представляется декларация, но без применения налогового вычета. Если же, наоборот, упрощенец покупает товар у поставщика, применяющего ОСНО, то он оплачивает НДС, на который не может получить вычет. Согласно ст. 346.16 НК РФ налогоплательщик на УСН может учесть входной НДС в своих расходах. Касается это только налогоплательщиков УСН с объектом «доходы, уменьшенные на расходы».

Пример 3. Приобретен товар за 500 руб., кроме того НДС 100 руб. Продавая весь товар с наценкой 20 % за 600 руб., кроме того НДС 120 руб., продавец заплатит НДС в сумме 20 руб., прибыль составит 100 руб.

Допустим, из общей суммы товара 500 руб. продавец продал с НДС товар 200 руб. (НДС – 40 руб.) также с наценкой 20 % за 240 руб., кроме того НДС 48 руб., уплатит в бюджет НДС 8 руб., прибыль составит 40 руб. В дальнейшем продавец получает освобождение от НДС по статье 145 НК РФ, в связи с чем он должен восстановить ранее принятый к вычету НДС на остаток товара 300 руб., НДС к восстановлению составит 60 руб. Продавая остаток товара (300 руб.) также с наценкой 20 %, (без НДС) продавец получит выручку 360 руб. Восстановленная сумма НДС (60 руб.) увеличит остаток товара (300 руб.), соответственно, продавец, продавая товар за 360 руб., никакую прибыль не получает.

В первом случае при применении НДС прибыль продавца составляет 100 руб. Во втором случае прибыль составит всего лишь 40 руб. Отсюда следует, что получение освобождения от уплаты НДС налогоплательщику становится невыгодным.

Напомним, что с 2019 г. плательщики ЕСХН вновь становятся плательщиками НДС. Это предусмотрено пунктом 12 ст. 9 Закона № 335-ФЗ от 27.11.2017. Законом предусмотрено право плательщика ЕСХН на получение освобождения от НДС, если выполняется хотя бы одно условие:

- в этом же году переходит на уплату ЕСХН;
- за предшествующий год по ЕСХН сумма дохода от реализации товаров (работ, услуг) на данном режиме налогообложения без учета налога не превысила 90 млн руб. (в 2019 г.).

Заметим, что в соответствии с пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ при переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы в соответствии с главами 26.2 (УСН), 26.3 (ЕНВД) и 26.5 НК РФ (ПСН) суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам) подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

Указанные положения не применяются в отношении налогоплательщиков, переходящих на ЕСХН. Следовательно, суммы НДС по ценностям, ранее принятым к вычету, но не использованным до перехода на УСН, федеральный бюджет берет на себя.

В случае невозможности получения освобождения от НДС обложение сельскохозяйственной продукции налогом, несомненно, ведет к повышению цен на сельскохозяйственную продукцию, причем цены будут различаться в зависимости от применяемого режима налогообложения. Данная мера никак не будет стимулировать применение сельскохозяйственными товаропроизводителями установленного спецрежима в виде ЕСХН. Отметим, что доля ЕСХН в бюджете незначительна: в 2017 году в консолидированном бюджете субъектов РФ налог на совокупный доход составил 446 911,9 млн руб., налоговые доходы – 8 205 532,2 млн руб., ЕСХН – 11890,4 млн руб. или 2,66 % и 0,1 % соответственно.

Ранее отмечалось, что с 2001 года НДС поступает полностью в федеральный бюджет. Рассмотрим, какую роль играет НДС в формировании доходов федерального бюджета.

Роль НДС в формировании доходов федерального бюджета

Таблица 3

Данные поступления НДС в бюджеты за 2000–2017 годы

	2000	2007	2011	2014	2017	2017 к 2000 г., разы
ВВП, млрд руб.	7305,6	33248	59698	77945	92819	12,7
Консолидированный бюджет (млрд руб.)	2100,0	13368,3	20855,4	26766,1	31046,7	14,8
Федеральный бюджет (млрд руб.)	1100,0	7781,1	11367,6	14496,9	15088,9	13,7
НДС (млрд руб.)	458,0	2261,4	3250,4	3931,6	5137,1	11,2
Доля НДС (% от ВВП)	6,27	6,80	5,44	5,04	5,53	88,2 %
Доля НДС в консолидированном бюджете, %	21,8	16,9	15,58	14,69	16,55	75,9
Доля НДС в федеральном бюджете, %	41,64	29,06	28,59	27,12	34,04	81,7 %

Источник: Росстат, Минфин РФ

Как следует из данных таблицы 3, в 2017 г. по сравнению с 2000 годом:

- ВВП увеличился в 12,7 раз;
- доходы консолидированного бюджета увеличились в 14,8 раза;
- доходы федерального бюджета увеличились в 13,7 раз, следовательно, налоговая нагрузка увеличивается темпами, опережающими рост ВВП;
- НДС увеличился в 11,2 раза, что привело к уменьшению доли НДС в ВВП (на 11,8 %), доли НДС в консолидированном бюджете (на 24,1 %), доли НДС в федеральном бюджете (на 18,3 %). Между тем доля НДС в федеральном бюджете в 2017 г. составила 34,04 %.

Далее рассмотрим поступления НДС в составе налоговых доходов.

Таблица 4

Отчетные данные поступления НДС за 2005–2017 годы, млрд руб.

Год	ВВП	Налоговые доходы	В т. ч. НДС	Из них на товары, производимые в РФ	Доля НДС в налоговых доходах (в %)	Доля НДС на товары, производимые в РФ, в ВВП, %	Доля НДС на товары, производимые в РФ, в общей сумме НДС	Темп роста ВВП, %	Темп роста НДС на товары, производимые в РФ, %
2005	21610	3188,1	1472,2	1025,7	46,2	4,7	69,7	-	-
2006	26917	3674,3	1510,9	924,2	41,1	3,4	61,2	124,6	90,1

Год	ВВП	Налоговые доходы	В т. ч. НДС	Из них на товары, производимые в РФ	Доля НДС в налоговых доходах (в %)	Доля НДС на товары, производимые в РФ, в ВВП, %	Доля НДС на товары, производимые в РФ, в общей сумме НДС	Темп роста ВВП, %	Темп роста НДС на товары, производимые в РФ, %
2007	33248	4695,0	2261,5	1390,4	48,2	4,2	61,5	123,5	150,4
2008	41429	5231,9	2132,2	998,4	40,8	2,4	46,8	124,5	71,8
2009	39101	3896,5	2050,0	1176,6	52,6	3,0	57,4	94,4	117,8
2010	46309	4401,9	2498,3	1328,7	56,8	2,9	53,2	118,4	112,9
2011	59698	5985,1	3250,4	1753,2	54,3	2,9	53,9	128,9	131,9
2012	66927	6853,2	3545,8	1886,1	51,7	2,8	53,2	112,1	107,6
2013	71017	7063,8	3539,0	1868,2	50,1	2,6	52,8	106,1	99,0
2014	77945	7921,2	3931,7	2181,4	49,6	2,8	55,5	109,7	116,8
2015	80804	8590,5	4233,6	2448,3	49,3	3,0	57,8	103,7	112,2
2016	86044	8734,2	4571,0	2657,4	52,3	3,1	58,1	106,5	108,5
2017	92819	11071,3	5137,1	3069,9	46,4	3,3	59,8	107,9	115,5
2017 к 2005 г.	4,3 р.	3,5 р.	3,5 р.	3 р.					

Составлен автором на основании Отчета об исполнении консолидированного бюджета РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов

Данные таблицы 4 свидетельствуют о следующем.

В 2017 году по сравнению с 2005 годом:

- ВВП увеличился в 4,3 раза, налоговые доходы – в 3,5 раза, в том числе НДС – в 3,5 раза, из них НДС на товары, производимые в РФ – в 3 раза. Следовательно, НДС на товары, ввозимые в РФ, увеличивался более быстрыми темпами.
- Доля НДС в налоговых доходах за указанный период практически не изменилась (46,2–46,4 %), причем в 2010 г. она составляла 56,8 %.
- Доля НДС на товары, производимые в РФ, в ВВП уменьшилась с 4,7 % в 2005 г. до 3,3 % в 2017 г. Причем эта доля начиная с 2008 г. по 2015 г. не превышала 3,0 %.
- Доля НДС на товары, производимые в РФ, в общей сумме НДС с 69,7 % в 2005 г. уменьшилась до 59,8 % в 2017 г.
- Темп роста НДС на товары, производимые в РФ, в отдельные периоды опережает темп роста ВВП (2007, 2009, 2011, с 2014 по 2017 годы), что является следствием ужесточения налогового администрирования НДС.

Налоговое администрирование НДС

Особенности налогового администрирования НДС обусловлены ролью и местом налога в федеральном бюджете.

1. Для повышения роли камеральных проверок с 2017 года в практику введен риск-ориентированный подход при проведении таких проверок деклараций по НДС, в которых отражены операции, не подлежащие налогообложению (п. 2 и 3 ст. 149 НК РФ), и в которых заявлены льготы по налогу, определяемые с учетом положений п. 1 ст. 56 НК РФ и п. 14 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием НДС». «Внедрение такого

подхода связано с тем, что применение освобождения от НДС сопряжено с высокой степенью риска недоплаты налога в бюджет» [2].

2. Плательщикам НДС налоговики смогут возместить налог, не дожидаясь окончания камеральной проверки декларации (срок ее проведения с 2019 г. уменьшен с 3-х до 2-х месяцев). Оценивать возможность ускоренного возмещения НДС будет специальный программный комплекс «АСК НДС-2» (СУР). Сданной декларации по НДС СУР присваивают уровень налогового риска. Если он низкий или средний, то налогоплательщик может рассчитывать на ускоренное возмещение налога.

3. Декларации по НДС независимо от численности работников в организации, пояснения при проведении камеральной проверки декларации по НДС, книги продаж и книги покупок вместе с декларацией предоставляются только в электронном виде.

4. При подаче декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов.

«Компании получают требования налоговиков, если заявят высокую долю вычета – более 89 % от начисленных сумм НДС» [3]. Это вынуждает компании переносить вычет НДС на другой период. А это ведет к тому, что в результате несоответствия счетов-фактур в книге покупок компании, отраженных в базе ИР АСК НДС-2, счетам-фактурам контрагента, отраженным в книге продаж, налоговики направляют требования о представлении пояснений.

Отметим, что НК РФ не устанавливает какой-либо норматив для принятия к вычету суммы «входного» НДС. Чтобы размер вычетов не превысил 89 %, товар должен быть продан с наценкой не менее 12,4 % ($(1 : (89 \times 100 \%))$), то есть налоговые органы «навязывают» налогоплательщику указанную наценку. Это противоречит принципам ведения предпринимательской деятельности, условиям принятия к вычету «входного» НДС.

Как указал Президиум ВАС РФ¹, НК РФ не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиком расходы с позиции их экономической целесообразности, рациональности и эффективности. По смыслу правовой позиции КС РФ², судебный контроль также не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, обладающими в сфере бизнеса самостоятельностью и широкой дискрецией.

По нашему мнению, п. 3 Концепции системы планирования выездных налоговых проверок³, в соответствии с которым отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период является одним из критериев назначения выездной налоговой проверки, следует признать незаконным, исключить из перечня методов налогового администрирования НДС.

5. Как правило, ни одна выездная налоговая проверка не проходит без включения в план выездных проверок НДС и без доначисления данного налога по итогам налоговых проверок. В этой связи актуальным становится правомерность принятия налоговиками решения о принятии обеспечительных мер, принимаемого в соответствии с п. 10 ст. 101 НК РФ после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в случае, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер

¹ Постановление от 18.03.2008 № 14616/07.

² Постановление КС РФ от 24.02.2004 № 3-П.

³ Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333(а).

может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения в части доначисленных проверкой сумм.

В качестве обеспечительных мер предусмотрены:

1. запрет на отчуждение имущества налогоплательщика без согласия налогового органа;
2. приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном ст. 76 НК РФ (в отношении разницы между общей суммой недоимки и стоимостью имущества, не подлежащего отчуждению).

В силу п. 2 ст. 76 НК РФ решение о приостановлении операций налогоплательщика – организации по его счетам в банке принимается в случае неисполнения налогоплательщиком требования об уплате недоимки.

Налицо правовая коллизия: положения п. 10 ст. 101 НК РФ противоречат положениям п. 2 ст. 76 НК РФ. Решение о принятии обеспечительных мер вступает в силу раньше вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Создается ситуация: решение о привлечении налогоплательщика к ответственности не вступило в силу, а расходные операции по счету в банке на определенную сумму уже приостановлены.

По нашему мнению, обеспечительные меры не могут быть приняты раньше срока вступления в силу решения по проверке.

6. Физическое лицо, даже если оно не зарегистрировано в качестве ИП, НДС при сдаче в аренду принадлежащего ему нежилого помещения становится плательщиком НДС в отношении полученного от арендатора дохода⁴.

НК РФ не содержит четкой нормы, как при этом будет произведен расчет налога относительно полученной суммы дохода: с применением базовой или расчетной ставки. Иными словами, НДС «накинут сверху или выделит из полученной суммы дохода» [4].

Бремя надлежащего учета сумм НДС при определении окончательного размера указанной в договоре цены, ее выделения в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой лежит только на продавце как налогоплательщике. Соответственно, в тех случаях, когда соотношение договорной цены и суммы НДС прямо не определено в договоре, по общему правилу предъявляемая покупателю сумма налога выделяется продавцом из указанной в договоре цены расчетным методом (п. 4 ст. 164 НК РФ). Налог в этом случае должен исчисляться по ставке 18/118 %⁵.

7. От необоснованной налоговой выгоды – к пределам осуществления прав по исчислению налоговой базы.

Кирина Л.С. выделяет 5 этапов развития налогового менеджмента в России, в том числе этап 4 – с 2006 г. – «налоговый менеджмент и налоговая выгода»⁶.

С принятием постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» ФНС России введен 12-й критерий самостоятельной оценки рисков «Ведение финансово-

⁴ Определение ВС РФ от 10.07.2018 № 16-КГ 18-17.

⁵ п. 17 постановления Пленума ВАС РФ № 33.

⁶ Кирина Л.С. Налоговый менеджмент в организациях: учебник для магистров, М.: Изд-во Юрайт, 2014. – стр. 19.

хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском». Этот этап характеризуется жестким администрированием, направленным на «навязывание» налогоплательщику получения им необоснованной налоговой выгоды, в результате чего отказывали в вычете «входного» НДС, что резко увеличило налоговую нагрузку на налогоплательщиков. В налоговых спорах налогоплательщиков и налоговых органов преобладал вопрос применения вычетов суммы «входного» НДС.

На смену необоснованной налоговой выгоде вступила в силу новая статья 54.1 НК РФ, в силу которой налогоплательщик имеет право уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль и принять к вычету сумму «входного НДС, если обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону. Таким образом, реальность сделки по приобретению ценностей имеет первостепенное значение.

В целях исключения возможности предъявления налоговыми органами формальных претензий к налогоплательщикам в ст. 54.1 НК РФ закреплены критерии, которые самостоятельно не могут служить основанием для предъявления налоговых претензий: подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом; нарушение контрагентом налогового законодательства; наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок.

Принятие ст. 54.1 НК РФ ознаменовало новый этап в дальнейшем совершенствовании налогового администрирования НДС, оно призвано улучшить условия ведения бизнеса в стране.

Выводы

Из проведенного исследования можно сделать следующие выводы.

1. При определении налоговой базы по НДС при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ имеет место двойное налогообложение: облагается повторно налогом уже обложенная у поставщика стоимость приобретенных у поставщика сырья, материалов, основных средств, использованных при изготовлении продукции; акциз по подакцизным товарам; прямые налоги, включаемые в себестоимость продукции, включая НДС, страховые взносы. Налогом на добавленную стоимость облагается также акциз по ввозимым на территорию РФ товарам. Все это не отражает реальную величину вновь созданной стоимости, ведет к дальнейшему повышению доли косвенного налогообложения.

Косвенные налоги в развитых странах традиционно используются для сдерживания потребления, а «в России являются основным источником формирования доходов бюджета» [5].

Тенденция постепенного ограничения доли косвенных налогов отвечает целям антикризисной политики и экономического развития страны. Однако при этом следует иметь ввиду следующее: «уменьшая долю косвенных налогов, необходимо сохранить общую сумму налогов, зачисляемых в бюджеты, а это становится возможным только при увеличении доли прямых налогов, что, в свою очередь, невозможно без увеличения объемов производства, без увеличения налоговой базы по прямым налогам (налог на прибыль, НДС и др.)» [6].

2. Действующий в налоговом законодательстве механизм налоговых вычетов по НДС устраняет двойственность налогообложения приобретаемых у поставщиков сырья,

материалов и других ценностей, однако вызывает многочисленные налоговые споры, о чем свидетельствует арбитражная практика.

В целях улучшения налогового администрирования предлагается изменить существующий механизм исчисления НДС к уплате в бюджет: облагать не выручку от продажи продукции, а саму добавленную стоимость, формируемую как разница между выручкой от реализации продукции и материальными затратами, отказавшись полностью от вызывающих споры налоговых вычетов. Только в этом случае налог будет соответствовать своему названию «налог на добавленную стоимость».

3. Во всех случаях появления потребности в дополнительных средствах для бюджета государство прибегает к увеличению ставок косвенных налогов. Так произошло и с повышением ставки НДС до 20 % с 1 января 2019 г. По мнению МФ РФ, повышение ставки НДС обеспечит федеральному бюджету дополнительно 633,5 млрд руб. в 2019 г.

Выбранный вариант (повышение ставки НДС до 20 %) обосновывается в том числе тем, что увеличение ставок прямых налогов (НДФЛ, СВ) может способствовать появлению в большей степени теневых зарплат, рост «теневой экономики».

Уклонение от уплаты НДС на сегодняшний день крайне проблематично, поскольку уже «введена и успешно функционирует система АСК НДС-2, с помощью которой сопоставляются данные налоговой отчетности конкретного лица по НДС с данными налоговой отчетности по НДС его контрагентов для установления незаконно предъявленных вычетов по НДС» [7].

От повышения ставок НДС в большей мере в проигрыше будут малообеспеченные потребители, «они расходуют большую часть своих средств на уплату НДС» [8].

«В современных условиях повышение НДС может замедлить рост экономики и «уронить» ВВП на 0,4 %. Повышение НДС приведет к всплеску инфляции, рост реальных зарплат так и вовсе составит менее 1,0 %» [9].

«В прошлое изменение налоговой ставки продавец и покупатель делили прибыль. В текущее изменение возникает задача разделить между сторонами убыток, что может привести к разногласиям между продавцами и покупателями» [10].

4. В целях упрощения налогового администрирования предлагается исключить из состава объекта налогообложения выполнение строительно-монтажных работ (СМР) для собственного потребления. В данном случае нет внешней реализации на сторону и налог с этой операции в бюджет не поступает.

5. При реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, сумма «входного» НДС возмещается из федерального бюджета. При этом чем больше экспорт, тем больше трат федерального бюджета.

В целях экономии средств федерального бюджета предлагается изменить существующий порядок: сумму «входного» НДС не возмещать из федерального бюджета, а относить на затраты, что приведет к потерям бюджета в виде налога на прибыль по ставке 20 % от сумм «входного» НДС, зато трат бюджета в виде возмещения НДС не будет.

6. Применение налогоплательщиком методов оптимизации налогообложения НДС, предусмотренных налоговым законодательством (в виде освобождения от НДС в связи с получением освобождения от НДС по статье 145 НК РФ, перехода на применение специальных налоговых режимов), становится невыгодным как для продавцов, так и для покупателей. Это связано с тем, что сумма «входного» НДС относится на затраты, тем самым уменьшается прибыль налогоплательщика.

Применение налогоплательщиков предусмотренных методов оптимизации налогообложения НДС на практике ведет к отказу организаций работать с организациями, перешедшими на УСН, ЕНВД или получившими освобождение от НДС по статье 145 НК РФ.

7. Добавленная стоимость создается повсеместно, в то же время налог с нее зачисляется полностью в федеральный бюджет, составляя одну треть всего федерального бюджета. Считаем необходимым часть НДС по нормативам оставлять на местах, это стимулировало бы рост производства в регионах.

8. С учетом роли и значения НДС для федерального бюджета в отношении НДС применяются особые методы налогового администрирования.

В целях дальнейшего совершенствования налогового администрирования считаем необходимым:

- исключить из практики применения налоговых органов положений, не содержащихся в налоговом законодательстве (в частности, при превышении вычетов 89 % от начисленных сумм налога);
- привести в соответствие положения п. 2 ст. 76 и п. 10 ст. 101 НК РФ в части принятия обеспечительных мер по принятым по итогам налоговых проверок решениям.

Актуальность рассмотренных в статье вопросов и сделанных по итогам исследования выводов подтверждается данными Сводного налогового паспорта Российской Федерации, подготовленного ФНС России по состоянию на 1 января 2018 года (поз. 20–31 раздела 2 паспорта). Сумма налога, исчисленная по налоговым объектам – 39 467 115,4 млн руб. Сумма налоговых вычетов – 36 469 691,0 млн руб., из нее:

- сумма налоговых вычетов по операциям по реализации товаров;
- обоснованность применения ставки 0 %, по которым подтверждена -1 875 799,8 млн руб.

Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет -5 256 985,1 млн руб. Сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета -2 253 282,9 млн руб. Удельный вес налоговых вычетов -92,4 %.

Таким образом, в целом по РФ НДС поступил в бюджет в сумме 3 003 702,2 млн руб., из которых экспортерам возмещен «входной» НДС в сумме 1 875 799,8 млн руб.

ЛИТЕРАТУРА

1. Стародубцева И.В. Отказ от применения экспортной нулевой ставки НДС: всегда ли он выгоден // Журнал «НДС: проблемы и решения» №7 / 2018. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/articles/account/tax/a34/956630.html>.
2. Зотиков Н.З. Направления совершенствования налогового администрирования // Вестник ИПБ Вестник профессиональных бухгалтеров). 2017. №5. С. 33–42. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.ipbr.org/projects/vestnik/editions/2017/5/zotikov/>.
3. Стародубцева И.В. Как ответить на требование налоговиков по вычетам НДС/Журнал "НДС: проблемы и решения", № 8, 2018. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/articles/account/tax/a34/964018.html>
4. Дурнова Д.В. Арендодатель – физическое лицо признан предпринимателем: ВС РФ уточнил, как считать НДС // Журнал «НДС: проблемы и решения» №2 / 2019. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a51/979773.html>.
5. Зотиков Н.З. Роль косвенного налогообложения в формировании доходов бюджетов / Экономические науки, № 1, 2015. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://oecomia-et-jus.ru/single/2015/1/2/>.
6. Зотиков Н.З. Косвенные налоги в налоговой системе России // Вестник Евразийской науки. 2018. Т.10. №2. С. 19. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://esj.today/PDF/55ECVN218.pdf>.
7. Смирнов С.В. Увеличение ставки НДС. Положительные и отрицательные последствия / Молодой ученый, №36, 2018. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://moluch.ru/archive/222/52567/> (дата обращения: 18.08.2019).
8. Мищенко А.Д., Кузьмичева И.А. «НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В РОССИИ И ЗА РУБЕЖОМ» / Научный журнал «Фундаментальные исследования», № 5 (часть 3), 2015. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.fundamental-research.ru/ru/article/view?id=38313>.
9. Землякова А.В. Повышение налога на добавленную стоимость // Научный вестник Южного института менеджмента. 2018. №2. С. 31–36. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://doi.org/10.31775/2305-3100-2018-2-31-36>.
10. Орлова О.Е. Переходные положения в связи с повышением НДС // Журнал «НДС: проблемы и решения» №10/2018. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.audar-press.ru/povyshenie-nds>.

Zotikov Nikolay Zotikovich

I.N. Chuvash state university Ulyanova, Cheboksary, Russia
E-mail: Zotikovcontrol@yandex.ru

Value added: taxation practice value

Abstract. Value Added Tax (VAT) is a form of withdrawal to the state budget of a part of the value of a product, work or service, which is created at all stages of the production process and is paid into the budget as it is sold. As a result of the application of VAT, the final consumer of a product, work, or service pays the seller a tax on the entire value of the property acquired. Externally, the tax is similar to sales tax or sales tax: the seller adds it to the value of the valuables sold. However, unlike working taxes, the seller, in determining his obligations to the budget, has the right to deduct from the amount of tax received from the buyer, the amount of tax that he paid to his supplier for values acquired from him, used in the manufacture of products. Thus, VAT is an indirect tax, and its burden ultimately falls not on merchants, but on final consumers. The article by the author gives the history of the emergence of value added tax in general, its introduction in Russia, the changes that have occurred in the order of tax collection. Specific statistics show the role of VAT in the formation of federal budget revenues over a number of years. This is due to the relevance of the topic. The author cites the peculiarities of the formation of the tax base for VAT in various situations, in particular, when goods are sold on the Russian market, when goods are imported into Russia, and when products are exported. It was suggested to cancel the reimbursement of the amount of “input” VAT from the federal budget to exporters, and to attribute them to costs, which will save the tax amounts in the federal budget. The article discusses the possibility of optimizing taxation by obtaining exemption from VAT in accordance with the provisions of Article 145 of the Tax Code of the Russian Federation, the transition to special tax regimes, shows their advantages and disadvantages for taxpayers. Taking into account the role and place of tax in the federal budget, the article describes the features of tax administration of VAT, the transition from unjustified tax benefits to the limits of the exercise of rights to calculate the tax base in accordance with article 54.1 of the Tax Code. Specific digital data suggested the change in the order of formation of the tax base for VAT: abolish tax deductions, and tax not the entire cost of goods and products sold, but only the added value itself. All this will simplify tax administration and reduce the tax burden on the taxpayer, reduce tax disputes between the tax authority and the taxpayer on the use of tax deductions for VAT.

Keywords: value added; indirect taxation; federal budget; fixed; tax administration; multiple taxation; tax deductions; “input” VAT; tax burden; risk-based approach