

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

КАФЕДРА ФИНАНСОВ, ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ

**НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ: ПОРЯДОК
ИСЧИСЛЕНИЯ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ**

Магистерская диссертация
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика
магистерская программа Налоговое консультирование
заочной формы обучения, группы 06001573
Покидовой Анны Михайловны

Научный руководитель
к.э.н., доцент кафедры
финансов, инвестиций и
инноваций
Соловьева Н.Е.

Рецензент
директор филиала АО
«Газпром газораспределение
Белгород» в г. Строителе
Власов С.А.

БЕЛГОРОД 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| ВВЕДЕНИЕ..... | 3 |
| ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ..... | 6 |
| 1.1. Нормативно – правовое регулирование налога на добавленную стоимость в Российской Федерации..... | 6 |
| 1.2. Основные элементы налога на добавленную стоимость..... | 13 |
| 1.3. Анализ структуры начисления НДС в Российской Федерации..... | 20 |
| ГЛАВА 2. ПРАКТИКА ИСЧИСЛЕНИЯ И ВЗИМАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ФИЛИАЛА АО «ГАЗПРОМ ГАЗОРАСПРЕДЕЛЕНИЕ БЕЛГОРОД»..... | 28 |
| 2.1. Организационно – экономическая характеристика деятельности АО «Газпром газораспределение Белгород»..... | 28 |
| 2.2. Механизм формирования налоговой базы и расчета налога на добавленную стоимость филиала АО «Газпром газораспределение Белгород»..... | 36 |
| 2.3. Анализ уплаты налога на добавленную стоимость в филиале АО «Газпром газораспределение Белгород»..... | 42 |
| ГЛАВА 3. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ..... | 47 |
| 3.1. SWO – анализ исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость в зарубежных странах..... | 47 |
| 3.2. Арбитражная практика решения налоговых споров в области налогообложения добавленной стоимости..... | 54 |
| 3.3. Перспективы развития налога на добавленную стоимость в Российской Федерации..... | 60 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ..... | 68 |
| СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ..... | 71 |
| ПРИЛОЖЕНИЯ..... | 78 |

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. На сегодняшний момент налог на добавленную стоимость в налоговой системе Российской Федерации относится к основным федеральным налогам, к самым сложным и проблемным. Поступления от налога на добавленную стоимость формируют значительную часть бюджета страны, даже в период снижения доходов федерального бюджета, растут поступления по данному налогу.

Налог на добавленную стоимость широко распространен в современном мире, не смотря на его относительную новизну. Используется в качестве ведущей формы косвенного налогообложения не только в Российской Федерации, но и в большинстве зарубежных стран, находящихся на разных этапах экономического развития.

Степень разработанности проблемы. Анализ информации по налогу на добавленную стоимость, публикуемой в периодических изданиях и научных трудах ученых-экономистов, показал, что уделено достаточно внимания к вопросу налогообложения добавленной стоимостью, но тем не менее остались неосвещенные вопросы и возможность развития налога на добавленную стоимость в Российской Федерации.

Целью написания магистерской диссертации выступает исследование налога на добавленную стоимость в Российской Федерации и анализ механизма формирования налоговой базы, расчета и уплаты на примере филиала акционерного общества «Газпром газораспределение Белгород».

Для достижения поставленных целей следует решить следующие **задачи:**

1. Раскрыть экономическую сущность налога на добавленную стоимость в Российской Федерации.
2. Рассмотреть основные элементы налога на добавленную стоимость, необходимые для расчета.

3. Провести анализ механизма формирования налоговой базы налога на добавленную стоимость филиала акционерного общества «Газпром газораспределение Белгород»

4. Порекомендовать пути совершенствования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации, проведя анализ зарубежного опыта по данному налогу.

Объектом исследования выступает налогообложение финансово-хозяйственной деятельности филиала акционерного общества «Газпром газораспределение Белгород».

Предметом исследования является порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость филиала акционерного общества «Газпром газораспределение Белгород».

В процессе исследования применялись следующие методы:

1. Метод анализа и синтеза.
2. Методы экономико-математического моделирования.
3. Статистический метод.
4. Монографический метод.

Теоретическую основу исследования составили научные труды отечественных и зарубежных ученых в области налогообложения добавленной стоимости: Абрамовой А.С., Лермонтова Ю.М., Перова А.В., Майбурова И.А.

Методика анализа показателей финансово-хозяйственной деятельности организации рассмотрена следующими экономистами: Романовским М.В., Скрипниченко В.А., Косовым М.Е., Крамаренко Л.А.

В работе также используются материалы основных периодических изданий, таких как «Налоговый вестник», «Налоги и налогообложение».

Нормативно – правовую базу данной работы составляют: Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Федеральные законы Российской Федерации, Указы Президента Российской Федерации, Постановления Правительства Российской Федерации.

Федерации, нормативно – правовые акты Министерства финансов Российской Федерации.

Информационная база состоит данных, опубликованных в статистических изданиях, а также бухгалтерской и налоговой отчетности акционерного общества «Газпром газораспределение Белгород».

Новизна магистерской диссертации заключается в том, что сформулированные предложения позволят обеспечить бюджет Российской Федерации большим количеством денежных поступлений по налогу на добавленную стоимость, упростить систему налогообложения и снизить затраты в процессе взимания налога на добавленную стоимость.

Теоретическая значимость исследования – выводы и рекомендации, сформулированные автором в данной работе, могут быть применены в высших учебных заведениях при преподавании дисциплины «Налоги и налогообложение».

Практическая значимость исследования заключается в определении направлений совершенствования методики взимания налога на добавленную стоимость в Российской Федерации, разработке предложений совершенствования взимания налога с учетом обеспечения сбалансированности интересов налогоплательщиков и государства, что позволит повысить эффективность налоговых поступлений и налогового контроля.

Структура магистерской диссертации состоит из введения, трех глав, каждая из которых включает по три параграфа, заключения, библиографического списка и приложений. Объем магистерской диссертации составил – 70 печатных листов, 13 таблиц, 14 рисунков, 3 формулы, список источников и приложений.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. Нормативно-правовое регулирование налога на добавленную стоимость в Российской Федерации

Налог на добавленную стоимость отнесен к числу федеральных налогов, и поступления от его уплаты формируют примерно 38 процентов всех налоговых доходов федерального бюджета России.

В качестве правовой основы данного налога выступают:

- Налоговый кодекс Российской Федерации;
- Постановления Правительства Российской Федерации;
- Письма Министерства Финансов;
- Письма налоговой службы;
- Федеральные законы о внесении, введении и внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс РФ;
- Международные договоры;
- Иные правовые акты.

Налог на добавленную стоимость – косвенный федеральный налог, П часть 21 главы Налогового кодекса Российской Федерации определяет порядок его исчисления и уплаты с первого января 2001 года [4, с. 24-25].

До того, как данная глава вступила в силу, основанием для исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость выступала Инструкция Государственной налоговой службы Российской Федерации № 39 от 11.10.1995 года, с последующими изменениями и дополнениями.

Все изменения, вносимые в часть 2 Налогового Кодекса Российской Федерации касаются налога на добавленную стоимость, регулируются Федеральным законом от 29 мая 2002 года №57-ФЗ. Например, пункт 4

статьи 169 утратил свою силу в 2014 году, а именно счета-фактуры теперь не нужно выставлять по льготным операциям.

С 1 января 2004 года вступил в силу Федеральный закон от 7 июля 2003 года №117-ФЗ, который внес изменения в налоговую ставку и снизил её на 2 процента, установив 18-ти процентную ставку по налогу на добавленную стоимость, что актуально и на данный момент.

Федеральный закон от 27 июля 2006 года №137-ФЗ установил единый порядок возмещения по экспортным операциями налога на добавленную стоимость с 2007 года, также установлен налоговый период по налогу на добавленную стоимость квартал с 2008 года.

Федеральный закон от 26 ноября 2008 года внес изменения с 2009 года по перечисленному авансу: право по возмещению налога появилось у покупателей товара, а у поставщиков – обязанность по выставлению счета-фактуры по полученным авансам. Также отменена обязанность перечисления налога при безденежных формах расчета отдельным платежным поручением. Например, по бартеру.

Многочисленные поправки в Налоговый кодекс Российской Федерации были внесены с 1 января 2014 года.

Перечень по облагаемым нулевой ставкой операциям стал шире. К международным перевозкам приравнены работы или услуги по перевозке и транспортировке углеводородного сырья в случае, если пункт назначения находится за пределами Российской Федерации или территории под её юрисдикцией, а пункт отправления расположен на континентальном шельфе, в российской части дна Каспийского моря или исключительной экономической зоне. Необходимо предоставить копии транспортных, товаросопроводительных или иных документов, подтверждающих фактически вывоз товара, что регламентировано пунктом 3 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации.

Расширен перечень льгот по налогу на добавленную стоимость. Освобождены от налогообложения:

- реализация услуг по доверительному управлению средствами пенсионных накоплений, средствами выплатного резерва и средствами пенсионных накоплений застрахованных лиц, кому установлена срочная пенсионная выплата (подпункт 29 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации);

- операции по уступке прав (требований) по обязательствам, которые возникают на основании финансовых инструментов срочных сделок, если их реализация освобождается от обложения НДС, в соответствии с подпунктом 12 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации (подпункт 30 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации);

- операции, производимые по клиринговой деятельности, а именно:

1) передача (возврат) имущества, которое предназначено для коллективного или индивидуального клирингового обеспечения;

2) выплата начисленных на средства гарантийного фонда процентов, который формируется за счет имущества, являющегося предметом коллективного или индивидуального клирингового обеспечения.

При желании налогоплательщик вправе отказаться от данных льгот.

Перенесен срок уплаты и предоставления декларации по налогу на добавленную стоимость на 25-е число месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, изменения произошли с 1 января 2015 года. Уплатить налог на добавленную стоимость необходимо равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, которые следуют за истекшим кварталом, декларацию необходимо подать не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

Огромное количество нормативных документов регулирует налог на добавленную стоимость, вносит изменения в порядок его исчисления и уплаты.

Например, порядок применения нулевой ставки отмечен в Постановлении Правительства Российской Федерации от 22 июля 2006 года

№455. А разъяснения по вопросу применения данной ставки дает Письмо Министерства Финансов от 2 августа 2011 года №03-07-15/72.

Вступивший в силу с 1 января 2017 года закон №244-ФЗ, закрепляет механизм налогообложения налогом на добавленную стоимость услуг, которые оказывают иностранные организации через Интернет, так называемый налог на Google. В связи с этим в Налоговом кодексе закреплены положения, предусматривающие [72, с. 45-48]:

- уплату НДС с продажи электронных книг, музыки, аудиовизуальных произведений, изображений, компьютерных программ, включая игры;
- особенности постановки иностранной организации на налоговый учет в налоговом органе;
- местом реализации услуг иностранной организацией в электронной форме признается территории РФ в том случае, если покупатель проживает на территории РФ, либо счет, который покупатель использует для оплаты услуг, открыт в банке, местонахождение которого на территории РФ, либо оператор электронных денежных средств, через которого осуществляется оплата услуг покупателем – на территории РФ.

В соответствии со статьей 165 НК РФ были внесены изменения использования нулевой ставки коснулись перевозок, где пункт отправления или пункт назначения находится в Крыму или Севастополе. Предполагалось использование такой льготы включительно до 31 декабря 2016 года, но вышеуказанный Федеральный закон продлил срок до 1 января 2019 года [4, с. 12-13].

Федеральный закон от 18 июля 2017 года номер 161-ФЗ уточняет, что услуги по передаче медицинских изделий, реализация которых освобождена от обложения налогом на добавленную стоимость (перечень освобожденных товаров утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2015 года номер 1042), по договору финансовой аренды (лизинга) с правом выкупа, освобождены от уплаты налога на добавленную стоимость.

Федеральным законом от 14 ноября 2017 года номер 316-ФЗ освобожден от налога на добавленную стоимость с 1 января 2018 года выпуск материальных ценностей ответственным хранителем и заемщикам из государственного резерва в связи с их освежением, заменой, в порядке заимствования.

Федеральный закон от 27 ноября 2017 года № 335-ФЗ внес в систему налогообложения добавленной стоимости следующие изменения:

1. Продажа лома и отходов черных и цветных металлов, сырых шкур животных, вторичного алюминия и его сплавов облагается НДС. Покупатели – налоговые агенты. Продавцы самостоятельно составляют счета-фактуры без учета НДС, где ставится отметка, что НДС исчисляет налоговый агент. Покупателю придется исчислить налог по расчетной ставке 18%/118% или 10%/110% и заплатить его в бюджет.

2. При приобретении товаров за счет субсидии из бюджетной системы РФ не получится применить вычет НДС. Также это относится к импортным товарам, купленным за счет бюджетных субсидий.

3. Чтобы применить «правило 5%» необходимо вести отдельный учет. Только тогда весь входной налог на добавленную стоимость по товарам, которые использовались и в облагаемых, и в необлагаемых операциях, можно принять к вычету. Получить вычет по товарам, задействованным только в необлагаемых налогом на добавленную стоимость операциях, не получится.

Федеральный закон от 27 ноября 2017 года № 341-ФЗ предусматривает введение с 1 января 2018 года системы «tax free». Для того, чтобы получить возврат уплаченного в Российской Федерации налога на добавленную стоимость, гражданину другого государства необходимо приобрести товары на сумму не менее 10000 рублей в течении суток, а после, при выезде из страны, предъявить покупки, чек tax free и загранпаспорт таможеннику. При соблюдении всех условий на чеке ставится соответствующая отметка. Обратиться за компенсацией можно в течении года со дня приобретения

товаров, при условии, что гражданин другого государства вывез их в течении 3 месяцев. Вернуть налог можно двумя способами: отправить письмо с чеком и отметкой таможенной службы в магазин или наличными через оператора системы tax free в аэропорту. Вернуть НДС нельзя будет при покупке подакцизных товаров, например, сигарет и алкоголя.

Чеки или иные документы, выдаваемые потребителям при розничной торговле товарами (работами, услугами), исключил с 1 января 2018 года из перечня документов, на каких не указывается налог на добавленную стоимость, Федеральный закон от 27 ноября 2017 года номер 349-ФЗ.

Федеральный закон от 27 ноября 2017 года номер 350-ФЗ внес изменения, коснувшиеся применения нулевой ставки по операциям по реализации товаров, которые вывезены в рамках реэкспорта. Обязательным условием в данной ситуации является прохождение данными товарами раннее таких таможенных процедур как:

- переработка на таможенной территории;
- свободная таможенная зона;
- свободный склад.

Для подтверждения нулевой ставки следует дополнительно подать в налоговую инспекцию следующие документы:

- копию или оригинал внешнеторгового контракта;
- копии или оригиналы таможенных деклараций;
- копии транспортных или товаросопроводительных справок.

При безвозмездной передаче властям регионального и местного уровня имущества, которое создано для выполнения соглашений о создании особых экономических зон отсутствует обязанность по уплате налога на добавленную стоимость на основании Федерального закона от 27 ноября 2017 года номер 351-ФЗ.

Также налог на добавленную стоимость регулируют международные договоры, которые в системе законодательства по НДС можно разделить на следующие группы:

- 1) соглашения, которые предусматривают взаимные освобождения;
- 2) соглашения о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле и др.

К первой группе относятся договоры, ссылки на которые содержатся в гл. 21 Налогового кодекса РФ. При этом порядок налогообложения также непосредственно закрепляется в гл. 21 Налогового кодекса РФ. Указанные международные договоры подтверждают правомерность применения той или иной нормы гл. 21 Налогового кодекса РФ к соответствующему иностранному субъекту [55, с. 11-12].

Например, согласно п. 1 ст. 149 Налогового кодекса РФ освобождается от налогообложения предоставление арендодателем в аренду на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ, если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) РФ.

Таким образом, в настоящее время российское законодательство в области налога на добавленную стоимость постоянно обновляется: уточняются элементы налога, порядок расчета, возможность применения пониженных налоговых ставок и льгот, то есть вносятся поправки в законодательство, а налоговая политика является одним из оперативных инструментов государства для регулирования экономики.

Вышеприведенное придает налогу на добавленную стоимость в России свою специфику, но указанные нововведения еще не решили всех проблем в механизме исчисления и взимания НДС, который нуждается в дальнейшем совершенствовании.

1.2. Основные элементы налога на добавленную стоимость

Государство в лице законодательных и представительных органов власти в законодательных актах определяет элементы налога на добавленную стоимость, которые установлены 21 главой Налогового кодекса Российской Федерации [72, с. 22-25].

Графически элементы НДС можно рассмотреть на рис. 1.1.

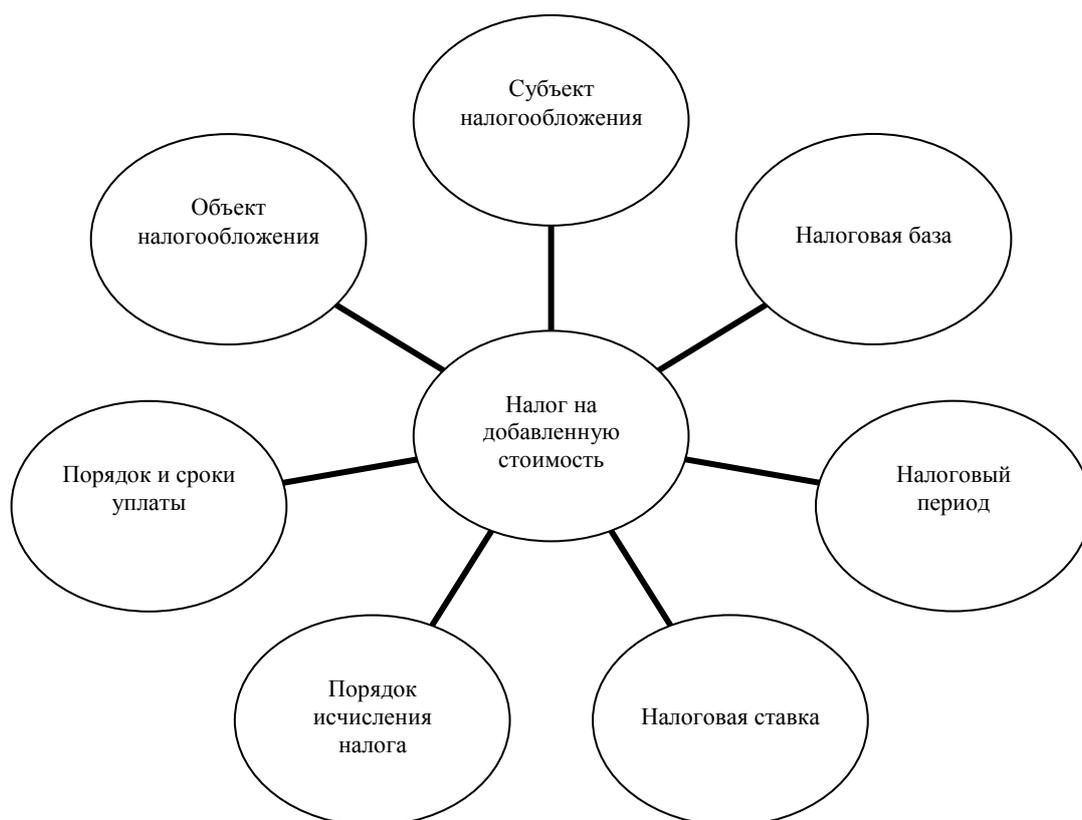


Рис. 1.1. Элементы налога на добавленную стоимость

Теоретически добавленная стоимость является объектом налогообложения, определяется как исключение из объема продукции стоимости потраченных на ее производство сырья, материалов и других некоторых затрат [29, с. 5-6].

Плательщиками (субъектом) НДС выступают:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;

- лица, которые признаются налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Подробнее рассмотреть, что относится к организациям – плательщикам налога на добавленную стоимость можно на рисунке 1.2.



Рис. 1.2. Организации – плательщики НДС

Всех плательщиков НДС можно разделить условно на 2 группы:

- плательщики «внутреннего» налога на добавленную стоимость, уплачиваемого при реализации товаров, работ или услуг на территории нашего государства;

- плательщики «ввозного» налога, который уплачивается при ввозе товаров на территории Российской Федерации.

Организации и индивидуальные предприниматели могут освободиться от уплаты налога на добавленную стоимость в случае, если за 3 последовательных предшествующих календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) не превысила 2 миллионов рублей [54, с. 15-16].

Правом не платить налог на добавленную стоимость обладают организации и индивидуальные предприниматели, применяющие:

- упрощенную систему налогообложения;
- патентную систему;

- систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;

- систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход;

- общую систему налогообложения, но освобожденные от уплаты в соответствии со статьей 145 Налогового кодекса РФ;

- участники проекта «Сколково».

В налоговый орган необходимо предоставить лицам, которые хотят получить освобождение от налога, письменное уведомление и подтверждающие документы, их перечень прописан в пункте 6 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации, не позднее 20-го числа месяца, когда эти лица начали пользоваться правом на освобождение.

Право на освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость недоступно для:

- организаций и индивидуальных предпринимателей, у которых превышает 2 миллиона рублей сумма выручки за 3 месяца;

- вновь созданных организаций;

- лица, занимающиеся реализацией исключительно подакцизных товаров в течение трех предшествующих месяцев, например, алкоголя, табака, топлива.

Объекты налогообложения добавленной стоимости:

- операции по реализации и безвозмездной передаче товаров, работ, услуг или имущественных прав на территории Российской Федерации;

- импорт на территории РФ;

- выполнение для собственного потребления строительно-монтажных работ;

- передача товаров, услуг или работ для собственных нужд, по которым расходы не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организации.

Осуществляя некоторые операции, которые являются объектами налогообложения, плательщики не обязаны исчислять налог и уплачивать в

том случае, если эти операции отнесены к категории льготных. Перечень таких операций установлен в 149 статье Налогового кодекса и является закрытым. От применения льгот налогоплательщик может отказаться [4].

При одновременном осуществление подлежащих и не подлежащих налогообложению операций плательщик обязательно должен вести отдельный налоговый учет, что оговорено в пункте 4 149 статьи НК РФ [1].

При лицензировании освобождаемого вида деятельности, применить льготу можно только при наличии лицензии.

При реализации товаров (работ, услуг) налоговая база определяется как стоимость данных товаров (работ, услуг).

В случае ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации исчисляется налоговая база как сумма:

- таможенной стоимости;
- таможенной пошлине, подлежащей уплате;
- акцизы, подлежащие уплате (по подакцизным товарам).

Определяется налоговая база отдельно по каждой категории товаров одного наименования, вида и марки, ввозимой на таможенную территории Российской Федерации.

В случае присутствия в одной партии ввозимых товаров подакцизных и не подакцизных товаров определение налоговой базы осуществляется отдельно по каждой группе указанных товаров. Налоговая база определяется аналогичным способом, если в партии присутствуют продукты переработки товаров, которые были вывезены ранее для переработки вне таможенной территории.

Определяющую роль в исчислении налога на добавленную стоимость играет момент определения налоговой базы, каким является наиболее ранняя из дат:

- день отгрузки или передачи товаров, работ, услуг, имущественных прав;
- день их оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок.

Особые моменты определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость существуют для некоторых хозяйственных операций, указанных в таблице 1.3.

Таблица 1.3.

Особые моменты определения налоговой базы НДС

| Хозяйственная операция | Момент определения НБ | Нормативный документ |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| Реализация недвижимого имущества | День передачи по передаточному акту или другому документу о передаче | Статья 167 НК РФ; Федеральный закон от 20 апреля 2014 года №81-ФЗ |
| Реализация не отгружаемого и не транспортируемого движимого имущества | День передачи права собственности | |
| Передача товаров, работ, услуг для собственных нужд | День передачи | Статья 167 Налогового кодекса Российской Федерации |
| Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления | Последнее число каждого налогового периода | |
| Передача арендных прав и прав, связанных с правом заключения договора | День передачи имущественных прав | |
| Реализация денежного требования, которое приобретено у третьих лиц | День последующей уступки требования или день исполнения должником его обязательств | |
| Реализация товаров, по договору складского хранения переданных на хранение при условии выдачи складского свидетельства | День реализации складского свидетельства | |

По данным таблицы формируется вывод о том, что момент определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость очень сложно верно понять. Это еще раз доказывает, что налог на добавленную стоимость имеет особенности и непрост в исчислении.

Помимо определения налоговой базы и момента её определения также не просто верно выбрать налоговую ставку для расчета налога. Налог на добавленную стоимость исчисляется по 3-м налоговым ставкам, пояснение применения которых указано в таблице 1.4.

Таблица 1.4.

Налоговые ставки НДС

| Ставка | При реализации каких товаров применяется |
|--------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | 2 |
| 18% | -большинство товаров, исключая товары, облагаемые по пониженным ставкам; - ввозимые на территории Российской Федерации и территории, находящиеся под ее юрисдикцией |
| 10% | -товары для детей; - продовольственные товары; - книжная продукция в сфере образования, науки и культуры; - периодические печатные издания; - медицинские товары; - племенные животные |
| 0% | - экспортируемые товары - товары, помещенные под таможенную процедуру свободной таможенной зоны; - услуги по международной перевозке и другое |

Особенностью нулевой ставки считается возможность получения возмещения из бюджета сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных поставщиком и уплаченных налогоплательщиком, при условии подтверждения обоснованности применения ставки 0%.

Для расчета суммы налога на добавленную стоимость в составе цены действуют расчетные ставки 10%/110% и 18%/118% [4, с. 44-45].

Сумма налога определяется расчетным способом в особых случаях:

- при получении авансов;
- при удержании налога налоговыми агентами;
- при получении денежных средств, которые связаны с получением товаров в виде финансовой помощи, страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств, на пополнение фондов специального назначения;
- при реализации имущества, что приобретено на стороне и учитывается с налогом;
- при реализации продукции сельского хозяйства и продуктов ее переработки, также автомобилей, которые куплены у физических лиц, которые плательщиками налога на добавленную стоимость не являются.

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет, рассчитывается как соответствующая ставке налоговая база, которая может быть уменьшена на величину налоговых вычетов.

Вычеты можно произвести из сумм налога на добавленную стоимость, которые предъявили поставщики при приобретении товаров, работ, услуг; уплачены при ввозе с территории государств – членов Таможенного союза на территорию Российской Федерации товаров; уплачены при ввозе на территорию нашего государства товаров в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза, а также переработки вне таможенной территории.

Возмещению подлежит часть «входного» налога на добавленную стоимость, превышающая сумму исчисленного налога, после камеральной проверки, длительность которой равна 3 месяцам, либо до завершения проверки, если применен заявительный порядок возмещения. После окончания проверки в течение 12 рабочих дней налоговая оповещает налогоплательщика и своим решением. Для возмещения в заявительном порядке может понадобиться банковская гарантия [66, с.11-12].

Сумма, подлежащая возмещению, может быть:

- зачтена в погашение задолженности по федеральным налогам;
- зачтена в счет предстоящих платежей;
- возвращена на расчетный счет.

С 1 января 2017 года внесены изменения в пункт 4 статьи 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации. Минимальный срок банковской гарантии увеличен на два месяца для ускоренного возмещения налога на добавленную стоимость. По новым правилам срок ее действия должен истекать не ранее, чем через 10 месяцев со дня подачи декларации, где указана сумма налога к возмещению [33, с. 38-39].

Если совокупная сумма налогов, внесенная налогоплательщиком в бюджет, не менее 7 миллиардов рублей, значит можно обойтись и без банковской гарантии для возмещения налога. В расчет не берутся налоги,

которые уплатили в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации и в качестве налогового агента [54, с. 8-9].

Получатели региональных и местных субсидий с 1 июля 2017 года обязаны восстановить налог на добавленную стоимость. Нововведение коснулось субсидии на возмещение затрат по оплате товаров, работ или услуг, включающую налог на добавленную стоимость (статья 170 Налогового кодекса Российской Федерации).

Налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость является квартал.

Декларация по налогу на добавленную стоимость подается исключительно в электронном виде по итогам каждого квартала не позднее 25-го числа следующего месяца. Порядок уплаты налога на добавленную стоимость отличается от других налогов. Рассчитанную сумму за отчетный квартал необходимо разделить на три равные части и не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующих за отчетным кварталом, внести в бюджет.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что налог на добавленную стоимость очень непростой в исчислении налог. Следовательно, чтобы в полной мере соблюсти законодательные рекомендации по исчислению налога и избежать спорных ситуаций, необходимо серьезно отнестись к определению элементов налога, соблюдать все нормы, прописанные в части 2 главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации.

1.3. Анализ структуры начисления НДС в Российской Федерации

Налог на добавленную стоимость является одним из наиболее трудных для понимания, сложных для исчисления, уплаты и соответственно контроля со стороны налоговых органов. Он относится к тем налогам, которые имеют

в России наиболее разветвленную сеть исключений из общих налоговых правил, множество льгот, а также огромное число понятий, с которыми процедура налогового изъятия непосредственно связана.

Вышеуказанный косвенный налог выполняет две взаимодополняющие функции:

- регулирующую;
- фискальную.

Основная (фискальная) заключается в мобилизации значительных поступлений в доход бюджета за счет отсутствия сложности взимания и устойчивости базы обложения. На долю другой функции выпадает стимулирование производственного накопления, а также усиление контроля за качеством товара и сроком его продвижения.

Налоги являются главным методом перераспределения национального дохода, обеспечивают преобладающую долю доходов бюджета. Доля налогов в доходах субъектов федерации и местных бюджетов значительно меньше. Эти бюджеты формируются за счет закрепленных (собственных) и регулирующих доходов.

Доходы бюджета - часть централизованных финансовых ресурсов государства, необходимых для выполнения его функций. Они выражают экономические отношения, возникающие в процессе формирования фондов денежных средств, и поступают в распоряжение органов власти.

Налог на добавленную стоимость является наиболее предпочтительным, чем прямые налоги так как:

- выручку сложнее занижить или скрыть, поэтому уклонить от уплаты налога на добавленную стоимость сложнее;
- поступления от налога на добавленную стоимость отличаются стабильностью и не зависимы от результатов хозяйственно – экономической деятельности конкретных субъектов;
- в особых случаях процедура взимания налога на добавленную стоимость проще, чем прямых налогов, например, в момент производства.

Налог на добавленную стоимость в меньшей степени подвержен влиянию мировых цен на сырье и энергоносители, поэтому в период непростых экономических явлений оказывает важное фискальное значение.

Во второй половине 2016 года прослеживается тенденция к стабилизации экономики Российской Федерации, возрос показатель потребительского спроса, что в совокупности предопределяет повышение поступлений налога на добавленную стоимость в бюджет [49, с 22-23].

Также происходит изменение отраслевого вектора в промышленности, в направлении увеличения движутся обрабатывающие отрасли, ориентированные на внутренний рынок.

Суммы налога на добавленную стоимость, исчисленные к уплате в бюджет, можно рассмотреть на рисунке 1.5.

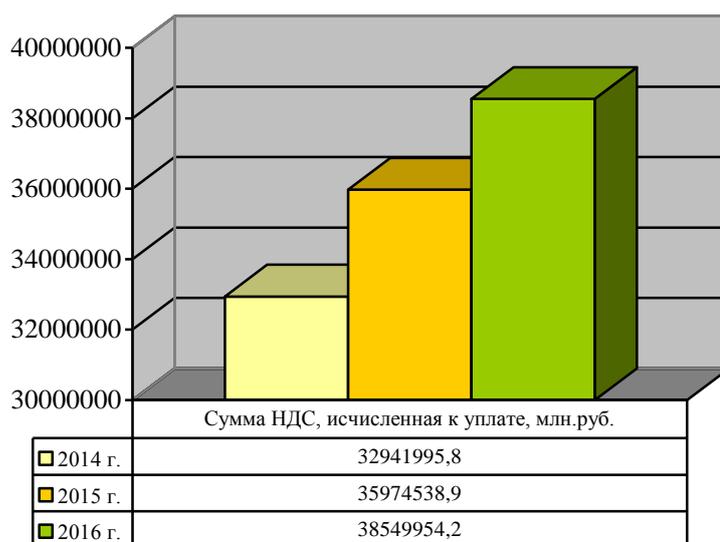


Рис. 1.5. График сумм НДС, исчисленных к уплате, в 2014-2016 гг.

Из графика видно, что наибольшая сумма исчислена в 2016 году 38549954,2 миллиона рублей, а наименьшая в 2014 году и составила 32941995 миллионов рублей. Основные факторы, влияющие на рост налоговой базы НДС - уровень инфляции и оборот торговли, а также удорожание импортной продукции. Такой последовательный рост сумм НДС, исчисленных к уплате, объясняется ростом цен и ростом уровня инфляции в нашей стране.

Меры, имеющие направление на улучшение налогового администрирования, способствуют росту налога на добавленную стоимость. Например, полностью в автоматизированном порядке осуществляется механизм контроля налога на добавленную стоимость.

Сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет, может быть уменьшена на величину налоговых вычетов. Удельный вес налоговых вычетов заявленных к сумме НДС, исчисленных с налогооблагаемых объектов, то есть какая доля вычетов приходится на общую исчисленную сумму НДС показано в таблице 1.6.

Таблица 1.6.

Удельный вес заявленных налоговых вычетов к сумме НДС, исчисленных с налогооблагаемых объектов за 2014 – 2016 гг.

| Период | Сумма вычетов, млн. руб. | Исчисленная сумма НДС, млн. руб. | Удельный вес, % |
|---------|-----------------------------|----------------------------------------|--------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 2014 г. | 30850637,1 | 32941995,8 | 93,65 |
| 2015 г. | 33491330 | 35974538,9 | 93,1 |
| 2016 г. | 35844718,7 | 38549954,2 | 92,98 |
| ИТОГО | 100186686 | 107466489 | 93,22 |

* - по данным сайта Федеральной службы государственной статистики

По данным таблицы можно увидеть, что из всего объема исчисленного к уплате налога на добавленную стоимость в бюджет попадает не более 7 процентов. Такая ситуация возникает из-за значительного применения преступных схем с участием нескольких налоговых ставок. Удельный вес вычетов наиболее высок в 2014 году – 93,65 процентов, а наиболее низок в 2016 году, а именно 92,98 процентов. Тенденция уменьшения налоговых вычетов оказывает положительное влияние на бюджет Российской Федерации, так как меньше сумм налога возвращено налогоплательщикам.

Динамика сумм вычетов, заявленных налогоплательщиками, и исчисленных сумм налога на добавленную стоимость в 2012 – 2016 годах показана на графике 1.7.

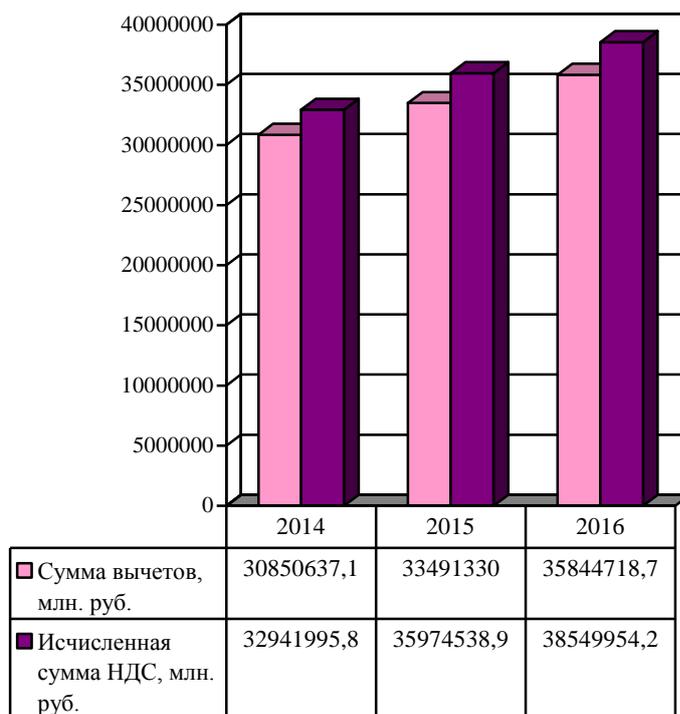


Рис. 1.7. Динамика сумм НДС и налоговых вычетов в 2014-2016 гг.

На графике наглядно показано, что сумму исчисленного к уплате налога на добавленную стоимость растёт, как увеличивается и показатель налоговых вычетов. Всего в федеральный бюджет в 2016 году поступило 2657400000 рублей, что выше уровня поступлений 2015 года на 8,5 процентов и почти на 22 процента больше, чем в 2014 году.

Рассмотрим динамику поступлений налога на добавленную стоимость в федеральный бюджет Российской Федерации на рисунке 1.8.

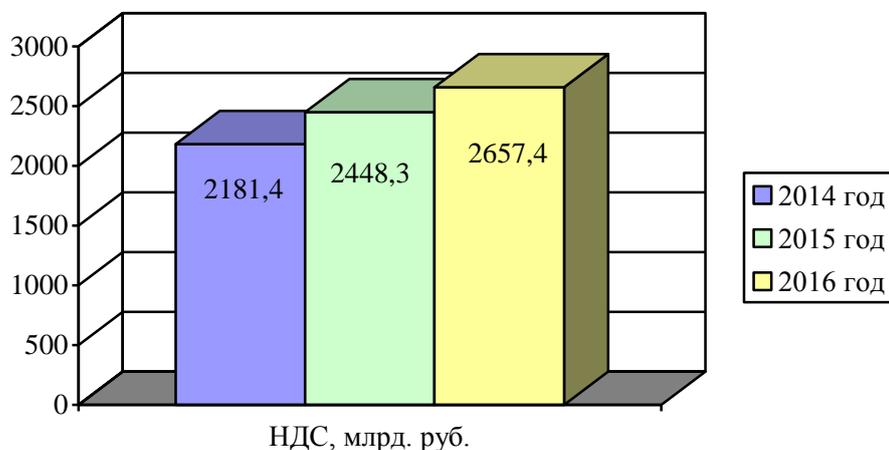


Рис. 1.8. Поступление НДС в федеральный бюджет РФ в 2014-2016 гг.

График наглядно отражает увеличение поступлений налога в федеральный бюджет как в 2015 году, так и в 2016 году, что характеризует положительную динамику увеличения сумм налога на добавленную стоимость.

Структуру поступлений налогов в федеральный бюджет нашей страны в 2014 – 2016 годах можно рассмотреть на рисунке 1.9.

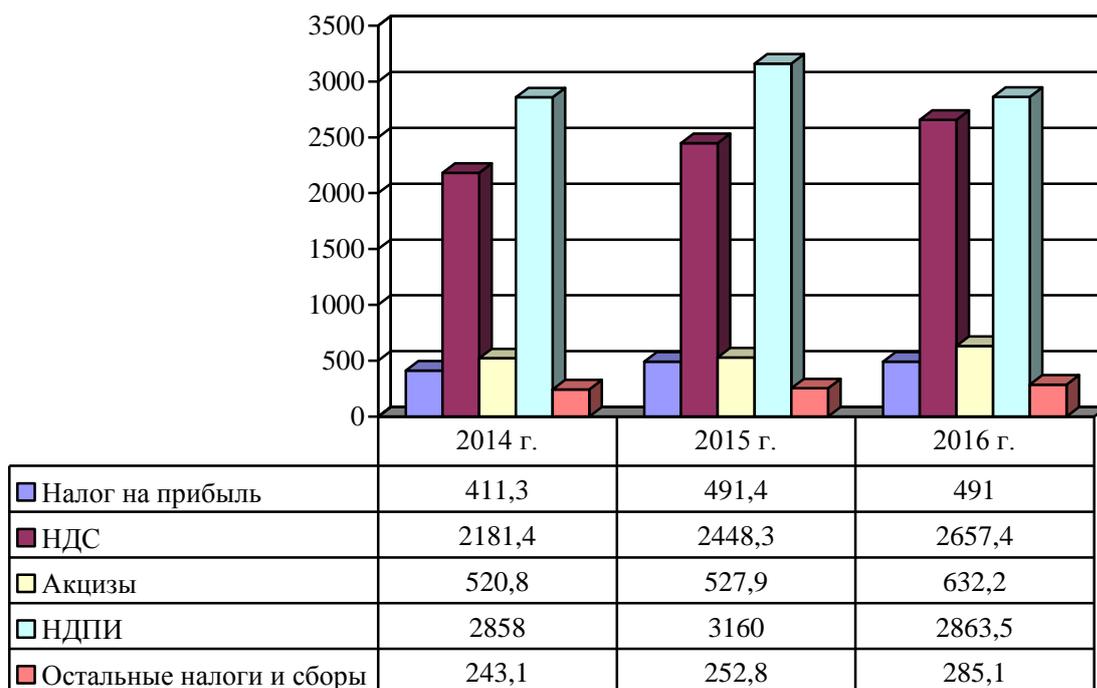


Рис. 1.9. Структура поступления в федеральный бюджет в 2014-2016 гг., в млрд. руб.

На графике видно, что налог на добавленную стоимость занимает второе место по поступлениям в федеральный бюджет, уступая первенство лишь налогу на добычу полезных ископаемых, но существенно опережая другие категории. Также график отражает и положительную динамику к увеличению сумм налогов и сборов, поступивших в бюджет. Это объясняется тем, что внесены изменения в Налоговый Кодекс, усилился налоговый контроль над налогоплательщиками в части выездных, камеральных и встречных проверок.

Налог на добавленную стоимость играет значительную роль в пополнении федерального бюджета. Рассмотрим подробнее структуру федерального бюджета в 2014 - 2016 годах в таблице 1.10.

Таблица 1.10.

Структура поступлений федерального бюджета в 2014-2016 гг.

| Налог | 2014 г. | | 2015 г. | | 2016 г. | |
|-----------|--------------------------|------------|--------------------------|------------|--------------------------|------------|
| | Сумма НДС, млрд. руб. | Доля, % | Сумма НДС, млрд. руб. | Доля, % | Сумма НДС, млрд. руб. | Доля, % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| НПО | 411,3 | 6,6 | 491,4 | 7,1 | 491 | 7,1 |
| НДС | 2181,4 | 35,1 | 2448,3 | 35,6 | 2657,4 | 38,3 |
| Акцизы | 520,8 | 8,4 | 527,9 | 7,7 | 632,2 | 9,2 |
| НДПИ | 2858 | 46 | 3160 | 45,9 | 2863,5 | 41,3 |
| Остальные | 243,1 | 3,9 | 252,8 | 3,7 | 285,1 | 4,1 |
| Итого | 6214,6 | 100 | 6880,4 | 100 | 6929,2 | 100 |

Поступления сумм налога на добавленную стоимость в 2016 году занимают 38,3 процентов от всех налоговых поступлений в федеральный бюджет, уступая первенство налогу на добычу полезных ископаемых, но значительно опережает другие налоги и сборы. В 2014 году доля НДС составила 35,1 %, а в 2015 году – 35,6 %.

Российская экономика находится в поиске новых точек роста, постепенно уходя от сырьевой направленности. Структурные изменения в экономике и внешняя конъюнктура закономерно отражаются на динамике налоговых поступлений. Это объясняет, что в 2016 году динамика по отношению к 2015 году значительно выше отношения 2015 года к 2014 году.

Всего в консолидированный бюджет Российской Федерации за 2016 год поступило почти 13,1 трлн. рублей, что на 4,5 процента больше относительно аналогичного периода 2015 года.

НДС в меньшей степени подвержен влиянию мировых цен на сырье и энергоносители, поэтому он имеет важное фискальное значение особенно в период сложных экономических явлений [26, с. 12-14].

Основными факторами, влияющими на изменение динамики налоговой базы НДС, являются: уровень инфляции и оборот торговли, в том числе

удорожание импортной продукции.

Росту НДС способствуют меры, направленные на совершенствование налогового администрирования. В частности кардинально перестроен механизм контроля НДС, который осуществляется полностью в автоматизированном режиме по всей цепочке формирования добавленной стоимости.

Таким образом, налог на добавленную стоимость обеспечивает бюджет Российской Федерации значительным объемом денежных средств, необходимых для решения многих государственных задач, но он также нуждается в тщательном регулировании и совершенствовании.

Наибольшая сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет, зафиксирована в 2016 году, наименьшая - в 2014 году. Удельный вес налоговых вычетов самый высокий в 2014 году, а наименьший в 2016 году.

Динамика налоговых поступлений НДС в федеральный бюджет имеет положительную тенденцию роста, увеличивается из года в год. По количеству поступлений налог на добавленную стоимость занимает одно из ведущих мест среди других налогов, а именно второе.

ГЛАВА 2. ПРАКТИКА ИСЧИСЛЕНИЯ И ВЗИМАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ФИЛИАЛА АО «ГАЗПРОМ ГАЗОРАСПРЕДЕЛЕНИЕ БЕЛГОРОД»

2.1. Организационно-экономическая характеристика АО «Газпром газораспределение Белгород»

Акционерное общество "Газпром газораспределение Белгород" создано в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом №208-ФЗ от 26 декабря 1995 года «Об акционерных обществах». Общество является корпоративным юридическим лицом.

Многочисленные переименования потерпело Общество за последние 60 лет, а именно столько в 2018 году 24 марта, исполняется Акционерному Обществу.

Учреждено Общество в соответствии со следующими указами Президента Российской Федерации:

- «Об организационных мерах по преобразованию государственных предприятий, добровольных объединений государственных предприятий в акционерные общества» номер 721 от 1 июля 1992 года;

- «О преобразовании в акционерные общества и приватизации предприятий, объединений и организаций газового хозяйства Российской Федерации» номер 1559 от 8 декабря 1992 года.

Юридический адрес Общества: 308000, город Белгород, Заводской 5-й переулок, дом тридцать восемь.

Устав учрежден в новой редакции решением Общего собрания акционеров от 30 сентября 2013 года, протокол №2 с целью приведения в соответствии с Гражданским Кодексом Российской Федерации, Федеральным законом Российской Федерации «Об акционерных обществах» от 26.12.95 г. № 208-ФЗ.

Цели создания Общества:

- безаварийное, надежное газоснабжение потребителей;

- получение прибыли за счет поставки газа абонентам.

Организационно - правовая форма предприятия - акционерное общество, созданное на неограниченный срок деятельности.

Общество вправе открывать в установленном порядке банковские счета на территории Российской Федерации и за её пределами.

Общество вправе иметь собственную эмблему, штамп и бланки со своим наименованием, а также товарный знак в установленном порядке зарегистрированный и другие разрешенные средства визуальной идентификации.

В качестве основных целей деятельности организации можно выделить:

- транспортировка газа по трубопроводам и поставка абонентам;
- технической обслуживанием, эксплуатация газораспределительных сетей области;
- строительство, газификация, реконструкция объектов газоснабжения на территории Белгородской области;
- пуск газа и врезка в существующие газопроводы;
- установка, поверка и ремонт газовых счетчиков;
- разработка проектно-сметной документации на строительство, а также реконструкцию газовых сетей и сооружений или конструктивных элементов на них, например: газорегуляторные пункты;
- оперативно-диспетчерское управление сетями газораспределения и другое.

Уставный капитал Общества определяет минимальный размер имущества, гарантирующий интересы его кредиторов, составляет восемьдесят тысяч триста десять рублей, что разделено на такое же количество обыкновенных акций, номинальная стоимость каждой один рубль.

Управление Обществом осуществляется:

- Общим собранием акционеров;

- Советом директоров;
- Генеральным директором.

Контроль за финансово-хозяйственной деятельностью предприятия осуществляют:

- Ревизионная комиссия;
- аудитор.

В состав акционерного общества входит пять филиалов: в городе Белгороде, в городе Валуйки, в городе Строителе, в городе Старом Осколе, в городе Шебекино.

Имущество Общества образуется за счет:

- имущества, внесенного в уставный капитал;
- доходов от оказания услуг, выполнения работ и реализации продукции, а также от осуществления других видов деятельности;
- доходов от ценных бумаг;
- иных источников, не запрещенных законодательством Российской Федерации.

Филиал осуществляет свою деятельность от имени создавшего его Общества. Ответственность за его деятельность несет Общество.

Финансовое состояние компании определяется результатами его производственной, коммерческой и финансовой деятельности. На финансовое положение положительно влияет успешное выполнение вышеперечисленных планов [28, с. 3-4].

Предварительные выводы о финансово-хозяйственной деятельности акционерного общества можно сделать, анализируя данные, указанные в таблице 2.1. (Приложение 1).

Для оценки эффективности финансово – хозяйственной деятельности рассмотрим показатели выручки от реализации, прибыль от продаж и чистую прибыль акционерного общества в период с 2012 года по 2016 год. На графике 2.2. отражена динамика по годам.

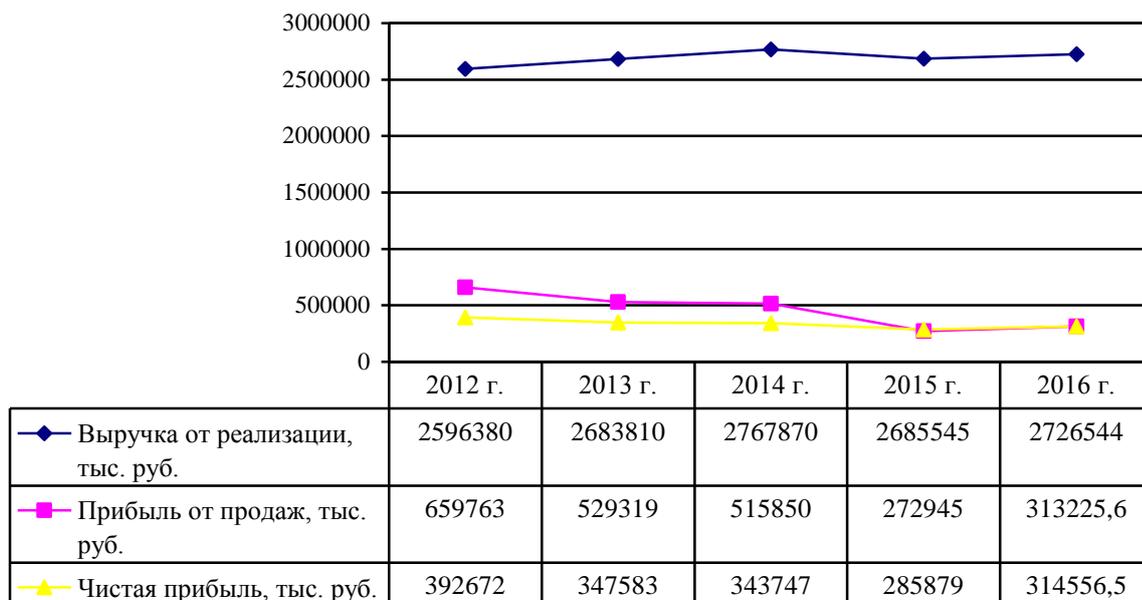


Рис. 2.2. Основные экономические показатели Общества в 2012-2016 гг.

Проведя анализ динамики показателей графика 2.2., можно сделать вывод о том, что выручка от реализации работ, услуг имеет максимальную величину в 2014 году, в этом же году среднее значение имеет показатель прибыли от продаж и показатель чистой прибыли. Наименьшее значение выручки от реализации было в 2012 году, а именно 2596380 тысяч рублей. Данный показатель имеет незначительные изменения по годам.

Тенденцию к уменьшению имеет прибыль от продаж, лишь в 2016 году график меняет направление вверх на увеличение, это объясняет повышение себестоимости выполняемых акционерным обществом работ.

Чистая прибыль меняется по аналогичному принципу. В 2016 году имеет тенденцию к увеличению.

В таблице 2.1. приведены основные показатели финансово-хозяйственной деятельности акционерного общества за 2012 – 2016 годы. Рассмотрим дебиторскую и кредиторскую задолженность АО «Газпром газораспределение Белгород», которые отражены на графике 2.3.

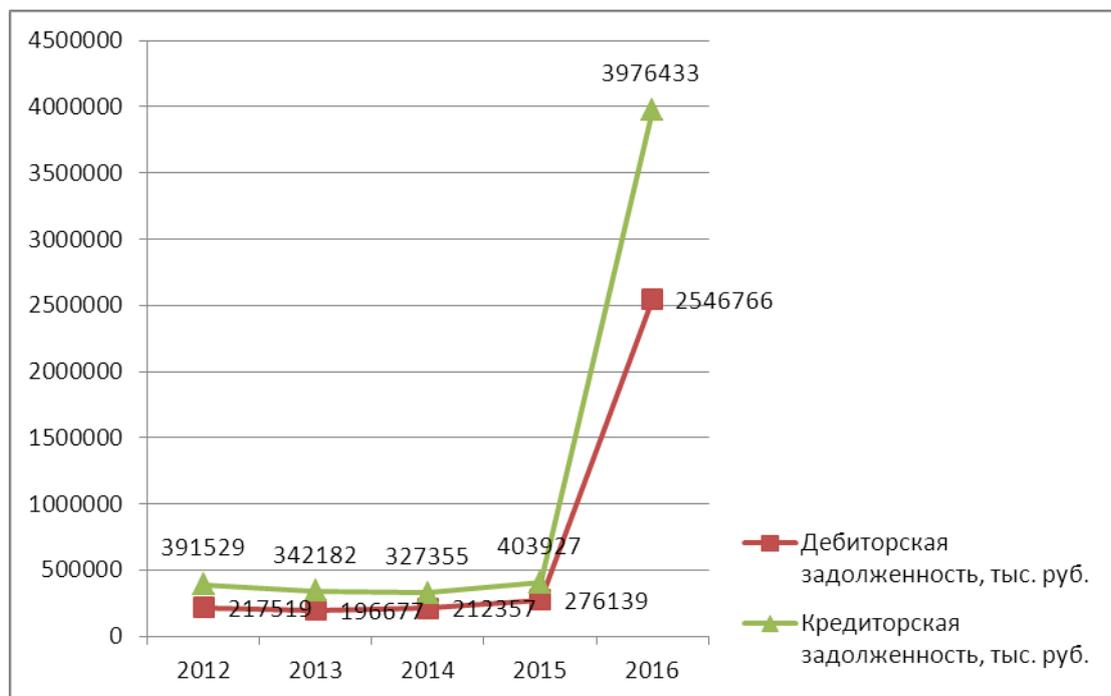


Рис. 2.3. Дебиторская и кредиторская задолженность Общества в 2012-2016 гг.

На графике видно, что в последние два года, а именно в 2015 и 2016 годах очень вырос показатель кредиторской задолженности Общества. В 2012 – 2014 годах показатель имел незначительную динамику.

Показатели себестоимость выполненных работ, услуг отражают вложенные в деятельность денежные суммы. Их динамика положительная, с каждым годом растет. Самое высокое значение по данному показателю было в 2016 году, а именно 2314598 тысяч рублей, наименьшее зафиксировано в 2012 году и составило 1886460 тысяч рублей. Повышение показателя себестоимости выполненных работ и оказанных услуг свидетельствует о том, что Общества увеличивает объемы производства. В частности это касается нового строительства, а конкретно прокладки газопроводов низкого, среднего и высокого давления, а также технологического присоединения, переключков газопроводов, установки пунктов редуцирования газа, которые относятся к конструктивным элементам газопроводов.

Прибыль от продаж в 2015 году снизилась больше, чем в два раза относительно 2012 года, но уже в 2016 году наблюдает рост данного показателя.

Для анализа налоговой нагрузки предприятия, необходимо провести анализ динамики налоговых платежей.

Таблица 2.4.

Динамика налоговых платежей АО «Газпром газораспределение Белгород» за 2012-2016 гг.

| Вид налога | Период | | | | | (тыс.руб.) | |
|--------------------|--------|---------|---------|---------|---------|-----------------------------|------------------------------|
| | 2012г. | 2013г. | 2014г. | 2015г. | 2016г. | Абсолютное отклонение (+/-) | Относительное отклонение (%) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 2016г. к 2012г. | 2016г. к 2012г. |
| НДС | 102683 | 151916 | 300898 | 168549 | 117490 | 14807 | 14,4 |
| Налог на прибыль | 131953 | 105864 | 103170 | 54589 | 62645 | -69308 | -52,5 |
| Налог на имущество | 425888 | 431852 | 478015 | 492655 | 511269 | 85381 | 20 |
| Земельный налог | 54587 | 56451 | 58254 | 66985 | 74154 | 19567 | 35,8 |
| Транспортный налог | 254896 | 287452 | 296584 | 245785 | 300521 | 45625 | 17,9 |
| Всего | 970007 | 1033535 | 1236921 | 1028563 | 1066079 | 96072 | 9,9 |

На основании данных таблицы 2.4. можно сделать вывод, что по сравнению с 2012 годом в 2016 году выросли показатели налога на добавленную стоимость, налога на имущество, земельного налога и транспортного налога, напротив уменьшился показатель налога на прибыль.

Минимальная сумма по налогу на добавленную стоимость исчислена в 2012 году в размере 102683 тысячи рублей, а наибольший показатель по данному налогу зафиксирован в 2014 году и составил 300898 тысяч рублей.

Для того, чтобы понять какую роль налог на добавленную стоимость играет в общей структуре всех налоговых платежей акционерного общества «Газпром газораспределение Белгород» рассмотрим график 2.5.

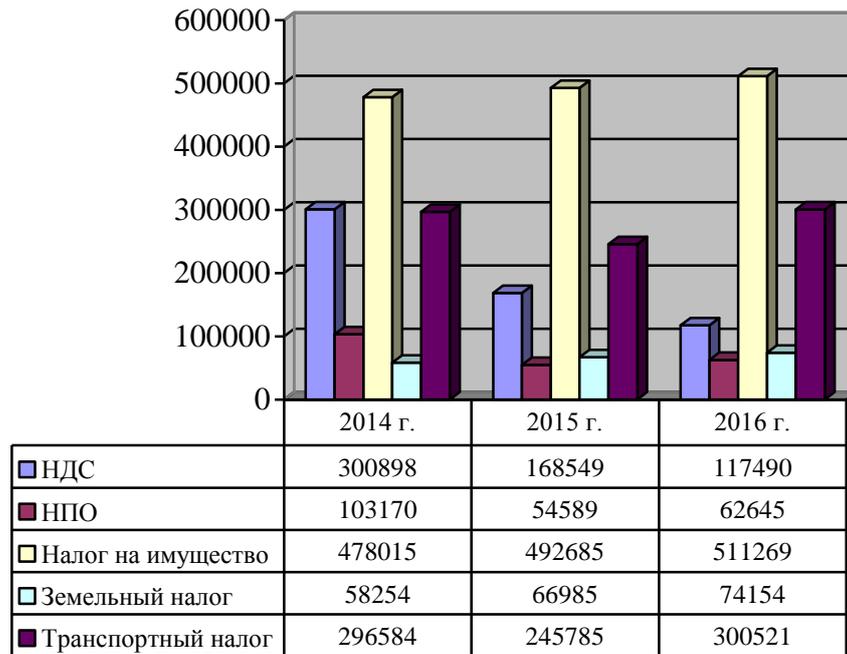


Рис. 2.5. Структура налоговых платежей АО в 2014-2016 гг. в тыс. руб.

На графике 2.5. видно, что лидирующую позицию занимает налог на имущество, это объясняется тем, что общество владеет огромным количеством недвижимого имущества. Помимо офисных и складских зданий, гаражей для автомобилей, мастерских и так далее, к недвижимому имуществу относятся газопроводы, которые стоят на балансе акционерного общества. Налог на добавленную стоимость занимает третье место, уступая также транспортному налогу.

Платежи по различным налогам организации имеют достаточно высокие показатели, что свидетельствует о том, что организация владеет значительным объемом имущества, транспорта и земельных участков, что необходимо для эффективной работы и получения высоких показателей прибыли.

Для определения нагрузки налогов предприятия используется следующая формула расчета налогового бремени:

$$\text{НБ} = (\text{Сумма налоговых платежей} / \text{Выручку}) * 100\% \quad (2.1)$$

НБ за 2012г. = $(970007 / 2596380) * 100\% = 37,36\%$

НБ за 2013 г. = $(1033535 / 2683810) * 100\% = 38,51\%$

НБ за 2014 г. = $(1236921 / 2767870) * 100\% = 39,20\%$

НБ за 2015 г. = $(1028563 / 2685545) * 100\% = 38,30\%$

НБ за 2016 г. = $(1066079 / 2726544) * 100\% = 39,10\%$

Налоговое бремя налогоплательщика в рамках 30 – 40 процентов говорит о возможности уплачивать налоги без ущерба для деятельности Общества.

Наибольший показатель налогового бремени акционерного общества зафиксирован в 2014 году и составил 39,2 процентов, а наименьший в 2012 году – 37,36 процентов.

Динамика налогового бремени положительная, за исключением 2015 года, но совсем незначительно, это указывает на то, что Общество активно развивается, все свои ресурсы использует результативно и проводит достаточно эффективную налоговую политику.

В настоящее время уровень газификации природным газом жилого фонда составляет 96 процентов, следовательно к деятельности Общества относится газификация почти всей Белгородской области, в том числе техническое и аварийное обеспечение газопроводов, пунктов редуцирования газа, объектов электро-химической защиты, установленных на газопроводах, внутридомового обслуживание газовых приборов у абонентов. Помимо основной деятельности, Общество оформляет охранные зоны газопроводов и их конструктивных элементов, оформляет в собственность объекты недвижимости, заключает договоры аренды земельных участков под газораспределительные пункты с администрациями районов.

В целом можно сказать, что АО «Газпром газораспределение Белгород» стремится к увеличению масштабов финансово-хозяйственной деятельности и к получению более высокой прибыли в будущих отчетных периодах и имеет для этого возможности.

2.2. Механизм формирования налоговой базы и расчета налога на добавленную стоимость филиала АО «Газпром газораспределение Белгород»

Общество в своей работе руководствуется Налоговым кодексом РФ, Положением об учетной политике акционерного общества «Газпром газораспределение Белгород», которое утверждено соответствующим приказом от 30 декабря 2016 года.

Моментом определения налоговой базы может быть наиболее ранняя их дат:

- день отгрузки товара, имущественных прав;
- день оплаты или частичной оплаты в счет предстоящих поставок или передачи имущественных прав.

Для налога на добавленную стоимость отчетным периодом является квартал, но Обществом предусмотрены авансовые платежи каждый месяц в связи с большими оборотами по данному налогу [4, с. 56-58].

Также у Общества есть право не применять положения о раздельном учете в налоговых периодах, где доля совокупных расходов на производство товаров, работ, услуг, имущественных прав, реализация которых не подлежит налогообложению, а также не превышает 5 процентов от общей величины совокупных расходов на приобретение, производство и реализацию. В данном случае все суммы «входного» налога будут приняты к вычету в полном объеме.

Так как Общество имеет несколько филиалов, все начисления по НДС передаются в сводный отчет в головное предприятие и налог уплачивается по местонахождению последнего.

В таблице 2.6. отражены строки, формирующие налоговые базы и суммы налоговых вычетов организации за 2012 – 2016 гг.

Таблица 2.6

Анализ данных налоговых деклараций за 1 – 4 кв. 2012 – 2016 гг.
в филиале АО «Газпром газораспределение Белгород» в г. Строителе
(руб.)

| Период | Реализация товаров (работ, услуг), передача имущественных прав по соответствующим ставкам налога, всего | Суммы полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав | Сумма НДС, исчисленная при выполнении СМР для собственного потребления, подлежащая вычету | Сумма НДС, исчисленная с учетом восстановленных сумм налога | Сумма налога, предъявленная НП-ку при приобретении на территории РФ товаров | Сумма налога, исчисленная продавцом с сумм оплаты (ч/о), подлежащая вычету с даты отгрузки | Сумма НДС, подлежащая вычету | Сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|------------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 2012 г. | | | | | | | | |
| 1 кв. | 1694401 | 56438 | 0 | 1750839 | 1092166 | 84183 | 1176349 | 574490 |
| 2 кв. | 2003398 | 172691 | 0 | 2176089 | 1115326 | 123570 | 1238896 | 937193 |
| 3 кв. | 2429258 | 213330 | 0 | 2642588 | 918062 | 136140 | 1054202 | 1588386 |
| 4 кв. | 3086226 | 292252 | 0 | 3378478 | 2088846 | 306798 | 2395644 | 982834 |
| Итого | 9213283 | 734711 | 0 | 9947994 | 5214400 | 650691 | 5865091 | 4082903 |
| 2013 г. | | | | | | | | |
| 1 кв. | 1538282 | 109089 | 0 | 1647371 | 951144 | 56562 | 1007706 | 639665 |
| 2 кв. | 1964185 | 50906 | 0 | 2015091 | 1004098 | 102502 | 1106600 | 908491 |
| 3 кв. | 3049138 | 75428 | 92494 | 3217060 | 1104292 | 51348 | 1248134 | 1968926 |
| 4 кв. | 3220036 | 145058 | 62187 | 3427281 | 1054062 | 253652 | 1369901 | 2057380 |
| Итого | 9771641 | 380481 | 154681 | 10306803 | 4113596 | 464064 | 4732341 | 5574462 |
| 2014 г. | | | | | | | | |
| 1 кв. | 2090698 | 84241 | 0 | 2174939 | 666316 | 97648 | 763964 | 1410975 |
| 2 кв. | 2790584 | 213609 | 0 | 3004193 | 850428 | 126291 | 976719 | 2027474 |
| 3 кв. | 3986095 | 610063 | 0 | 4596158 | 492535 | 330066 | 822601 | 3773557 |
| 4 кв. | 5071416 | 547604 | 0 | 5619020 | 432021 | 718925 | 1150946 | 4468074 |
| Итого | 13938793 | 1455517 | 0 | 15394310 | 2441300 | 1272930 | 3714230 | 11680080 |
| 2015 г. | | | | | | | | |
| 1 кв. | 2332627 | 372526 | 0 | 2705153 | 269449 | 360709 | 630158 | 2074995 |
| 2 кв. | 1879847 | 682324 | 0 | 2562171 | 376087 | 281599 | 657686 | 1904485 |
| 3 кв. | 4275628 | 1182722 | 317651 | 5776001 | 521139 | 678819 | 1517609 | 4258392 |
| 4 кв. | 4872038 | 1302494 | 356422 | 6530954 | 570588 | 1314767 | 2241777 | 4289177 |
| Итого | 13360140 | 3540066 | 674073 | 17574279 | 1737263 | 2635894 | 5047230 | 12527049 |
| 2016 г. | | | | | | | | |
| 1 кв. | 2963054 | 610383 | 214122 | 3787559 | 363427 | 768778 | 1346327 | 2441232 |
| 2 кв. | 2929089 | 1090718 | 242994 | 4262801 | 544546 | 748321 | 1535861 | 2726940 |
| 3 кв. | 4819379 | 2123218 | 311547 | 7254143 | 623244 | 1458797 | 2393588 | 4860555 |
| 4 кв. | 4384723 | 1744226 | 551732 | 6680681 | 451799 | 1919162 | 2922693 | 3757988 |
| Итого | 15096245 | 5568545 | 1320395 | 21985184 | 1983016 | 4895058 | 8198469 | 13786715 |

Из таблицы 2.6. видно, что максимальная сумма НДС, с учетом восстановленных сумм налога за год была исчислена в 2016 году и составила 21985184 рубля, а в 2012 году – была наименьшей за рассматриваемый период – 9947994 рубля.

Наибольший объем вычетов был достигнут в 2016 году – 8198469 рублей, а наименьший в 2014 году – 3714230 рублей. В остальных налоговых периодах налог на добавленную стоимость начислялся к уплате в бюджет с большей или меньшей долей налоговых вычетов.

Сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, подлежащая вычету начисляется далеко не во всех периодах, самый большой показатель зафиксирован в 2016 году, где начисления были произведены во всех кварталах и за год составили 1320395 рублей.

Существенно увеличились доходы от реализации товаров (работ, услуг). В 2012 году они составили 9213283 рублей, а в 2016 году – 15096245 рублей, что значительно больше.

Подробнее рассмотреть динамику реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав по соответствующим ставкам налога можно на графике 2.7.

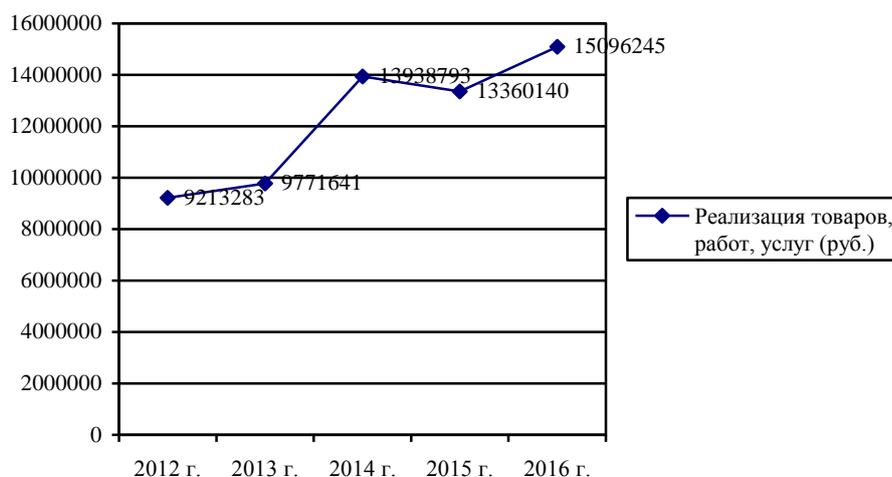


Рис. 2.7. Динамика реализации товаров (работ, услуг) в филиале в г.Строителе в 2012-2016 гг.

По данным графика можно сделать вывод, что показатель реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав значительно вырос в 2016 году по отношению к 2012 году. В 2016 году сумма реализации составила 15096245 руб., что на 5882962 руб. по сравнению с 2012 годом.

Динамика сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных к уплате в бюджет, отражена на графике 2.8.

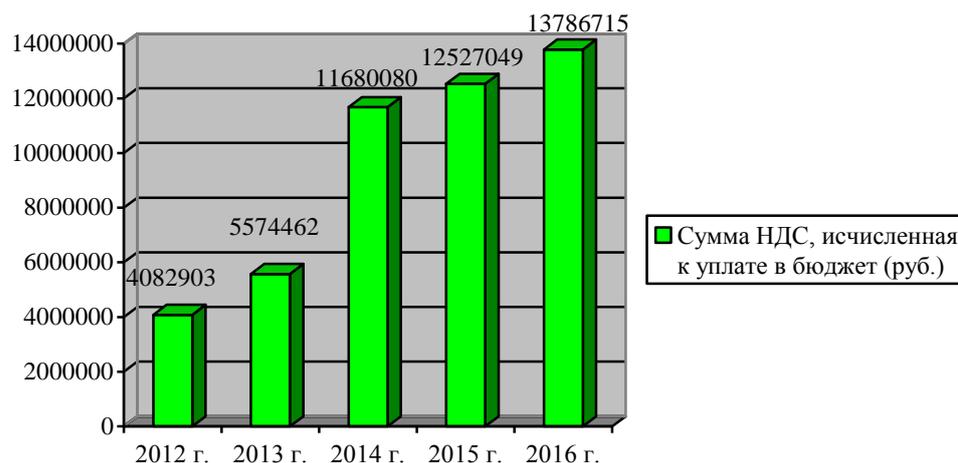


Рис. 2.8. Динамика исчисленных к уплате сумм НДС филиала в г.Строителе в 2012-2016 гг.

График показывает, что с каждым годом происходит увеличение сумм НДС, исчисленных к уплате в бюджет филиалом АО «Газпром газораспределение Белгород в городе Строителе. Такой рост объясняется ростом цен, ростом уровня инфляции в Белгородской области, а также увеличением количества операций в организации, которые облагаются данным косвенным налогом. Ежегодно увеличивается сумма, полученная от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав, что соответственно влечет за собой увеличение сумм налога, исчисленных к уплате в бюджет.

В отчетный период декларации по налогу на добавленную стоимость передаются в головное предприятие для составления единой декларации и передачи её в налоговую инспекцию.

Налоговые декларации содержат блок «Налоговые вычеты», которые участвуют в расчете суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет. Филиал акционерного общества «Газпром газораспределение Белгород» в городе Строителе при исчислении суммы НДС к уплате использует лишь некоторые виды вычетов.

Суммы, формирующие налоговую базу, а также суммы НДС, подлежащие восстановлению, берутся из книги продаж. Суммы налоговых вычетов вносятся в декларацию на основе корректно заполненных счетов-фактур полученных и заполненных на их основе Книг покупок.

Книги покупок формируются по тем же принципам, что и книги продаж: в них отражаются суммы, перечисленные продавцу за приобретенные у него товары (работы, услуги), которые будут использованы для производства облагаемой НДС продукции, также отражаются перечисленные продавцу авансы.

В Западном филиале Общества налоговые вычеты занимают весомую роль, что объясняется значительной материалоемкостью производства и большим объемом закупок оборудования, сырья, материалов.

Доля годовых вычетов является наименьшей в 2014 году и составляет 24,13 процентов, это отражает то, что в данном периоде организация произвела наименьший объем закупок, а самый большой показатель зафиксирован в 2012 году - 58,96 процентов.

Максимальный удельный вес налоговых вычетов был в 4 квартале 2012 года и составил 70,91%, минимальный зафиксирован в 3 квартале 2014 года, его величина – 17,9%.

Показатели налоговых вычетов очень разнятся по кварталам и годам, это говорит о том, что организация ведет динамичную разнообразную экономическую деятельность.

Доля налоговых вычетов, приходящихся на сумму исчисленного НДС наглядно представлена в таблице 2.9.

Таблица 2.9.

Удельный вес заявленных налоговых вычетов к сумме НДС, исчисленных с налогооблагаемых объектов в Западном филиале АО «Газпром газораспределение Белгород» за 2012 – 2016 гг.

(руб.)

| Период | Сумма вычетов | Исчисленная сумма НДС | Удельный вес, % |
|-----------|---------------|-----------------------|-----------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 2012 г. | | | |
| 1 квартал | 1176349 | 1750839 | 67,19 |
| 2 квартал | 1238896 | 2176089 | 56,93 |
| 3 квартал | 1054202 | 2642588 | 39,89 |
| 4 квартал | 2395644 | 3378478 | 70,91 |
| Итого: | 5865091 | 9947994 | 58,96 |
| 2013 г. | | | |
| 1 квартал | 1007706 | 1647371 | 61,17 |
| 2 квартал | 1106600 | 2015091 | 54,92 |
| 3 квартал | 1248134 | 3217060 | 38,79 |
| 4 квартал | 1369901 | 3427281 | 39,97 |
| Итого: | 4732341 | 10306803 | 45,91 |
| 2014 г. | | | |
| 1 квартал | 763964 | 2174939 | 35,13 |
| 2 квартал | 976719 | 3004193 | 32,51 |
| 3 квартал | 822601 | 4596158 | 17,90 |
| 4 квартал | 1150946 | 5619020 | 20,48 |
| Итого: | 3714230 | 15394310 | 24,13 |
| 2015 г. | | | |
| 1 квартал | 630158 | 2705153 | 23,29 |
| 2 квартал | 657686 | 2562171 | 25,67 |
| 3 квартал | 1517609 | 5776001 | 26,27 |
| 4 квартал | 2241777 | 6530954 | 34,32 |
| Итого: | 5047230 | 17574279 | 28,72 |
| 2016 г. | | | |
| 1 квартал | 1346327 | 3787559 | 35,55 |
| 2 квартал | 1535861 | 4262801 | 36,03 |
| 3 квартал | 2393588 | 7254143 | 32,99 |
| 4 квартал | 2922693 | 6680681 | 43,75 |
| Итого: | 8198469 | 21985184 | 37,29 |

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что Западный филиал акционерного общества «Газпром газораспределение Белгород» обеспечивает правильность и достоверность учета хозяйственных операций, что позволяет Обществу определять налоговую базу без ее занижения или завышения, правомерно определять суммы налоговых вычетов и законно возмещать из бюджета денежные средства.

2.3. Анализ уплаты налога на добавленную стоимость в филиале АО «Газпром газораспределение Белгород»

Уплата налога на добавленную стоимость должна производиться не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим кварталом, причем с 2014 года в обязательном порядке для всех плательщиков НДС исключительно в электронной форме [4, с. 73-75].

Все декларации Западного филиала акционерного общества сданы вовремя и оплата налога по ним произведена своевременно.

Уплаченные суммы НДС филиала в городе Строителе в период 2012-2016 годов различны, подробнее их можно рассмотреть в таблице 2.10.

Таблица 2.10.

Анализ исчисленных к уплате в бюджет сумм НДС в филиале АО «Газпром газораспределение Белгород» в г. Строителе за 2012 – 2016 гг.

(тыс.руб.)

| Сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет | | | | | Абсолютное отклонение (+/-) | | | Относительное изменение (%) | | |
|------------------------------------------|--------|--------|--------|--------|-----------------------------|---------------|---------------|-----------------------------|---------------|---------------|
| Период | 1 кв. | 2 кв. | 3 кв. | 4 кв. | 2 кв. к 1 кв. | 3 кв. к 2 кв. | 4 кв. к 3 кв. | 2 кв. к 1 кв. | 3 кв. к 2 кв. | 4 кв. к 3 кв. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 2012 г. | 574,5 | 937,2 | 1588,4 | 982,8 | 362,7 | 651,2 | -605,6 | 63,1 | 69,5 | -38,1 |
| 2013 г. | 639,7 | 908,5 | 1968,9 | 2057,4 | 268,8 | 1060,4 | 88,5 | 42 | 116,7 | 4,5 |
| 2014 г. | 1411 | 2027,5 | 3773,6 | 4468,1 | 616,5 | 1746,1 | 694,5 | 43,7 | 86,1 | 18,4 |
| 2015 г. | 2075 | 1904,5 | 4258,4 | 4289,2 | -170,5 | 2353,9 | 30,8 | -8,2 | 123,6 | 0,7 |
| 2016 г. | 2441,2 | 2726,9 | 4860,6 | 3758 | 285,7 | 2133,7 | -1102,6 | 11,7 | 78,2 | -22,7 |

Исходя из данных таблицы, можно сделать вывод, что динамика сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных к уплате в бюджет, неоднозначна, устойчивое увеличение показателя наблюдается лишь в третьем квартале во всех пяти рассматриваемых годах. Это объясняется тем, что филиал сосредоточен на работе достаточно узкой специализации и максимальное количество работ выполняет в летний и осенний период, когда население готовится к зимнему периоду, поэтому в этот период производится наибольшее количество газовых подключений, технических присоединений,

а также строительства газопроводов и установки газораспределительных пунктов и объектов электро - химической защиты.

В 2012 году наименьшая сумма налога исчислена в первом квартале в сумме 574,5 тысяч рублей и существенно отличается от самого высокого показателя третьего квартал, который составляет 1588,4 тысяч рублей.

2013 и 2014 годы характеризуются исключительно положительной динамикой, незначительной динамика была лишь в четвертом квартале, что объясняется тем, что филиал выполняет наименьшее количество газовых работ в зимний период.

В 2015 году налог в первом квартале был исчислен в сумме 2075 тысяч рублей, в последующем квартале уменьшился на 8,2 процента, но очень существенно прибавил в третьем квартале на 123,6 процентов, в четвертом квартале сумма выросла, но очень незначительно, всего на 0,7 процентов.

С роста сумм исчисленного налога начался и 2016 год, первые три квартала сумма НДС увеличивалась, спад произошел в четвертом квартале на 22,7 процента, что объясняется зимним периодом.

Для проведения более тщательного анализа НДС, уплачиваемого филиалом за 2012 – 2016 годах, необходимо выявить в каких налоговых периодах наиболее высокий объем уплаченного НДС за год (таблица 2.11.).

Таблица 2.11.

Структура уплаченного НДС в Западном филиале АО «Газпром газораспределение Белгород» за 2012 – 2016 гг.

(тыс. руб.)

| Период | 2012 г. | | 2013 г. | | 2014 г. | | 2015 г. | | 2016 г. | |
|--------|---------|------|---------|------|---------|------|---------|------|---------|------|
| | руб. | % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 1 кв. | 574,5 | 14,1 | 639,7 | 11,5 | 1411 | 12,1 | 2075 | 16,6 | 2441,2 | 17,7 |
| 2 кв. | 937,2 | 22,9 | 908,5 | 16,3 | 2027,5 | 17,4 | 1904,5 | 15,2 | 2726,9 | 19,8 |
| 3 кв. | 1588,4 | 38,9 | 1968,9 | 35,3 | 3773,6 | 32,3 | 4258,4 | 34 | 4860,6 | 35,2 |
| 4 кв. | 982,8 | 24,1 | 2057,4 | 36,9 | 4468,1 | 38,2 | 4289,2 | 34,2 | 3758 | 27,3 |
| Итого | 4082,9 | 100 | 5574,5 | 100 | 11680 | 100 | 12527 | 100 | 13787 | 100 |

Самым умеренным в области налогообложения налогом на добавленную стоимость был 2012 год, в котором сумма налога составила 4082,9 тысяч рублей, что можно считать самым оптимальным вариантом уплаты НДС, так как не происходило чрезмерного отвлечения средств из производства, а так же имело место умеренное налоговое давление на организацию. 2013 год характеризуется несущественным увеличением суммы налога по сравнению с предшествующим годом, а в две тысячи четырнадцатом году наблюдается серьезный подъем суммы уплаченного налога на добавленную стоимость. В двух последующих годах сумма увеличилась, но достаточно плавно.

По данным таблицы видно, что наибольший удельный вес налога на добавленную стоимость приходится на третий и четвертый квартал, где процентное соотношение налога от общего объема колеблется от 24,1 до 38,9 процентов. Первые два квартала являются для филиала более свободными от налогового бремени.

Анализируя уплату НДС в филиале также необходимо обратить внимание на нагрузку, которую оказывает НДС на предприятие. В таблице 2.12. приводятся показатели, характеризующие, сколько приходится налога на добавленную стоимость в общей выручке организации, в чистой прибыли.

Таблица 2.12.

Нагрузка налога на добавленную стоимость в филиале АО «Газпром газораспределение Белгород» в г. Строителе за 2012 – 2016 гг.

| Показатель | Налоговая нагрузка (%) | | | | |
|--------------------------|------------------------|---------|---------|---------|---------|
| | 2012 г. | 2013 г. | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Выручка от продаж | 12,8 | 9,8 | 14,7 | 11,5 | 14,2 |
| Чистая прибыль от продаж | 65,1 | 51,7 | 71,7 | 65,2 | 70,4 |

Налоговая нагрузка НДС на какой-либо из показателей за соответствующий период рассчитывается следующим образом:

$$\text{НН}=\text{НДС} / \text{В} * 100\% \quad (2.2)$$

$$\text{НН}=\text{НДС} / \text{ЧП} * 100\% \quad (2.3)$$

где, НН – налоговая нагрузка; В – выручка от продаж; ЧП – чистая прибыль от продаж.

Исходя из данных таблицы 2.12, следует, что в 2012 году во всей полученной организацией выручке НДС приходилось 12,8 процентов, что является достаточно высоким уровнем нагрузки. К 2013 году нагрузка снизилась до 9,8 процентов, что является положительной тенденцией, т.к. больше средств остается в распоряжении предприятия, в 2014 году налоговая нагрузка НДС на деятельность организации в выручке достигла максимума за период и составила 14,7 процентов, что не является оптимальным уровнем и благоприятным показателем для организации, далее в 2015 году произошло снижение до 11,5 процентов, но в 2016 году возросло до 14,2 процентов.

Нагрузка НДС на чистую прибыль показывает разницу между остающейся в распоряжении организации объемом денежных средств после уплаты всех налоговых платежей и налогом на добавленную стоимость. В 2012 году нагрузка составила 65,1 процентов, то есть НДС составляет значительно высокий уровень нагрузки на деятельность предприятия, а прибыль не намного превышает размер налога. В 2013 г. нагрузка стала снижаться и достигла уровня 51,7 процентов, что также является высоким уровнем, но тенденция ее снижения является положительной. К 2014 г. нагрузка НДС достигла максимального за рассматриваемый период уровня – 71,7 процентов, после снизилась до 65,2 процентов в 2015 году и вновь поднялся до 70,4 процентов.

В целом предприятие достаточно оптимально организовало налоговый учет НДС, но можно посоветовать распределить более равными долями объемы вычетов с целью исключить ситуации возмещения, т.к.

налоговые органы обязаны более тщательно и долго проверять обоснованность возмещения, а так же могут усомниться в обоснованности и уменьшить сумму к возмещению. Для того чтобы более равномерно распределить вычеты между периодами можно прибегнуть к переносу момента оприходования, изменению даты счета фактуры, планирование покупок, тщательная проработка условий договоров с поставщиками, в части возможности внесения авансовых платежей, предоставления скидок и премий, управление дебиторской задолженностью.

На основании проведенного анализа, можно сделать вывод, что сумма НДС исчисленная к уплате в бюджет филиалом АО «Газпром газораспределение Белгород» в городе Строителе, растет от 2012 года к 2016 году, имеет ежегодную положительную динамику роста. Сумма НДС, подлежащая вычету, имеет более неоднозначную динамику, так как уменьшается от 2012 года к 2014 году, но существенно вырастает в 2016 году.

ГЛАВА 3. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

3.1. SWO-анализ исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость в зарубежных странах

В настоящее время НДС взимается более чем в сорока странах мира: почти во всех европейских странах, Латинской Америке, Турции, Индонезии, ряде стран Южной Америки. В США и Канаде применяется близкий по методу взимания к НДС налог с продаж [72, с. 32-34].

В различных странах существуют разные подходы к установлению ставок НДС, их средний уровень колеблется от 16 до 25%. В некоторых странах применяется шкала ставок в зависимости от вида товара и его социально-экономической значимости: пониженные ставки (2 - 10%) применяются к продовольственным, медицинским и детским товарам; стандартные (основные) ставки (12 - 23%) - к промышленным и другим товарам и услугам; и, наконец, повышенные ставки (свыше 25%) - к предметам роскоши. Конкретные размеры ставок по некоторым развитым странам мира приведены в таблице 3.1.

Таблица 3.1

Размеры ставок в некоторых развитых странах мира

| Страна | Ставка НДС |
|---------------------------------------------|------------|
| 1 | 2 |
| Швейцария | 8% |
| Россия, Турция, Мальта | 18% |
| Германия, Черногория, Кипр | 19% |
| Франция, Великобритания, Молдавия, Болгария | 20% |
| Испания, Голландия, Литва | 21% |
| Греция, Польша, Португалия | 23% |
| Хорватия | 25% |

Исходя из данных таблицы, можно сделать вывод, что налоговые ставки НДС в России достаточно щадящие по сравнению со многими другими странами, также следует учитывать, что 18% - максимальная ставка налога, существуют еще и льготные ставки 10% и 0%, что позволяет многим налогоплательщикам достаточно снизить налоговую нагрузку.

Анализ налоговых ставок налога на добавленную стоимость в Германии, Франции, Англии и России, а также преимущества и недостатки порядка исчисления данного налога указаны в таблице 3.2.

Таблица 3.2.

SWO-анализ НДС в зарубежных странах и РФ

| Страна | Налоговые ставки | Сроки уплаты | Преимущества и недостатки |
|----------|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Германия | 19%, 7%, 0% | Уплачивается один раз в месяц | Преимущества: простая форма возврата – продавец не включает в счет НДС. Недостатки: 1) отчисления производятся в месяце, когда продавец отправил счет, а не после оплаты счета покупателем 2) для молодых предприятий обязательно предоставление предварительных деклараций каждый месяц в течении первых двух лет после регистрации. |
| Франция | 20%, 22%, 7% и 5,5% | НДС вносится в бюджет ежемесячно на основе декларации, либо квартально или ежегодно в зависимости от товарооборота | Преимущества: 2 вила освобождения от уплаты НДС: компенсация по экспорту и в результате различных ставок при покупке и продаже. |
| Англия | 20%, 5%, 0% | Ежеквартально | Преимущества: возможность использования альтернативных схем учета НДС. Недостатки: отсутствие возможности регистрации в качестве налогоплательщика НДС при реализации только освобожденных от налога товаров |
| Россия | 18%, 10%, 0% | Не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом | Преимущества: возможность применения налогового вычета. Недостатки: сложная процедура учета |

SWO – анализ применения НДС показал, что схема исчисления налога в Германии проста и доступна каждому налогоплательщику. Анализируя данные таблицы 3.2., можно сделать вывод, что наименьшая основная налоговая ставка по НДС в Российской Федерации, наибольшая – во Франции и Англии. По срокам уплаты наименее привлекателен учет во Франции и Германии, так как производится ежемесячно, что требует большого количества временных затрат.

География распространения НДС достаточно велика, что свидетельствует о жизнеспособности налога, пользе для бюджета и его соответствии требованиям рыночной экономики.

К преимуществам налогового учета налога на добавленную стоимость в Германии относится единая форма взимания, а также одинаковая налоговая ставка для всех товаров и услуг, поэтому все конечные потребители оказываются обремененными в аналогичном размере. Размер налога соответствует налоговой ставке, распространяющейся на товар или услугу. К особенностям относится практика предварительного вычета налога, что исключает налоговую кумуляцию, иными словами взимание налога с налога. Предварительный вычет предоставляет предпринимателю право уменьшить свой НДС на суммы налога, которые ему выставлены в счет другими предпринимателями за их налогооблагаемые обороты. В качестве предварительного налога предприниматель может вычитать НДС на приобретенные внутри Европейского Союза товары, а также с ввозимых товаров, уплаченный предпринимателем таможенному правлению при ввозе товара из стран, которые не являются членами Европейского Союза.

Удельный вес налога в доходах бюджета Германии равен примерно 28 процентам и занимает второе место после подоходного налога.

Немецкие предприниматели освобождаются от уплаты налога на добавленную стоимость, если оборот за предыдущий календарный год не превысил 20 тысяч евро, а в текущем году не превысит 100 тысяч евро, что соответственно лишает их права возмещения сумм налога в счетах,

выставленных на них. В данном случае предприниматель является плательщиком не НДС, а подоходного налога. Он имеет право отказаться от положенного ему освобождения от НДС и вести налоговые расчеты на общих основаниях. Предприниматель имеет право на регрессивное налогообложение, если получает в календарном году доход не выше 60 тысяч евро. В этом случае он вносит в бюджет лишь 80% от расчетной суммы НДС. Указанные цифры могут меняться при формировании бюджета.

В Германии освобождены от уплаты НДС:

- товары, идущие на экспорт;
- врачи, практикующие на территории Германии;
- страховые агенты.

Также существует уменьшенная ставка 7 процентов, по которой облагаются:

- товары первой жизненной необходимости;
- продукты питания, исключая напитки, ввозимые на территорию таможенной территории Германии;
- гостиницы и заведения общественного питания.

Во всех остальных случаях используется основная ставка 19 процентов.

Во Франции, в отличие от большинства западных стран, где ведущее место в доходах бюджета занимает подоходный налог с физических лиц, ведущим звеном бюджетной системы выступает НДС. В доходах бюджета его доля больше 40 процентов. От налога освобождены экспортные операции. Если же лица, совершившие операции, относящиеся к данной категории, уплатили НДС, они имеют его возместить. Импортные операции подлежат налогообложению согласно внутреннему праву.

Объектом налогообложения во Франции является продажная цена товара или услуги, включая также все пошлины и сборы, исключая НДС. Из общей суммы вычитается размер налога, уплаченного поставщикам сырья и полуфабрикатов. При продаже товара предприятие полностью компенсирует все свои затраты по уплате НДС и добавляет налог на вновь созданную на

предприятию стоимость. Именно эта часть НДС, включаемая в продажную цену, перечисляется в бюджет. Вся тяжесть налога ложится не на предприятие, а на конечного потребителя данной продукции.

Во Франции действуют четыре ставки НДС, а именно:

- основная 20%;
- повышенная 22%, применяется к предметам роскоши;
- пониженная 7%, установлена на товары культурного обихода, например, книги;
- ставка 5,5% для товаров первой необходимости, в частности большинство продуктов питания, помимо алкогольных напитков и шоколада, жилье, транспорт, медикаменты, продукция сельского хозяйства, гостиничные и туристические услуги, пассажирские и грузовые перевозки, обеды для работников предприятий и зрелищные мероприятия.

Во Франции пользуется льготами малый бизнес, если за предыдущий финансовый год их оборот не превысил 70 тысяч евро. Воспользоваться льготным режимом можно с начала года, следующего за отчетным.

Также, от НДС освобождаются:

- медицина и медицинское обслуживание;
- образование;
- общественная и благотворительная деятельность;
- все виды страхования;
- казино и лотереи.

Налогоплательщику во Франции предоставляется возможность выбора: платить подоходный налог или налог на добавленную стоимость в сфере аренды помещений для экономической деятельности; финансового и банковского дела; литературной, артистической, спортивной деятельности; муниципального хозяйства.

Налог на добавленную стоимость дополняется рядом косвенных пошлин (или акцизов), таких же налогов на потребление, которые взимаются в пользу государства или местных бюджетов.

В Англии НДС занимает по доле в доходах второе место после подоходного налога и формирует примерно 17% бюджета страны. Базой обложения налога на добавленную стоимость является стоимость, добавленная на каждой стадии производства и реализации товаров и услуг.

Основная ставка - 20%. Существует также сниженная ставка 5%, которая распространяется на:

- детские автокресла;
- товары санитарной гигиены;
- внутренние топливно-энергетические товары;
- энергосберегающие установки и другое.

Нулевая ставка применяется при реализации:

- книг и газет;
- одежды и обуви для детей;
- оплаты проезда в общественном транспорте;
- еды вне ресторанов, доставки еды на дом.

В Великобритании освобождаются от уплаты налога на добавленную стоимость следующие услуги:

- страхование;
- предоставление кредитов;
- образование;
- благотворительность;
- услуги врачей и стоматологов.

Применение нулевой ставки означает, что товар считается облагаемым налогом на добавленную стоимость, но он не добавляется к цене товара. А освобождение от налога не позволяет продавцу добавить налог к стоимости, взыскать его с покупателя, а также исключает возможность возвращения затрат из НДС.

В Великобритании необходима регистрация в качестве налогоплательщика в том случае, если оборот за 12 месяцев был выше 79000 фунтов стерлингов. Подавать декларацию необходимо ежеквартально.

В данной стране помимо основной схемы учета налога на добавленную стоимость существуют альтернативные. В таблице 3.3 перечислены основные альтернативные схемы учета налога на добавленную стоимость в Великобритании.

Таблица 3.3.

Альтернативные схемы учета НДС в Великобритании

| Схема учета НДС | Преимущества | Недостатки |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| Бухгалтерская схема предполагает уплату 9-ю ежемесячными или 3-мя ежеквартальными платежами | Подача одного годового отчета и облегчение управления денежными потоками | Возможность получения возврата только 1 раз в год и более высокие платежи при уменьшении оборота в сравнении со стандартной схемой учета |
| Схема кассового метода подразумевает оплату налога по фактическому поступлению денежных средств от клиента | Налог оплачивает только после того, как заплатит клиент | Не подходит организациям с значительной суммой возвратного НДС |
| Схема единой ставки уменьшает потраченное на учет НДС время, подразумевает фиксированную ставку от оборота компании | 1. Уменьшение временных затрат. 2. Упрощение ведения учета. 3. Меньше процентная ставка. 4. Уменьшение возможности ошибки | Нет возможности вернуть НДС на покупки |

Опираясь на данные таблицы 3.3., можно сделать вывод, что налоговая система Великобритании достаточно сложно устроена, помимо основной формы учета, существует несколько альтернативных, которые имеют свои особенности и налогоплательщику достаточно сложно сразу определить какая форма учета подойдет для его организации.

SWO – анализ исчисления и уплаты НДС показал, что каждая страна имеет свой индивидуальный способ учета налога, свои особенности. Преимущества и недостатки налога на добавленную стоимость также уникальны в каждом государстве.

3.2. Арбитражная практика решения налоговых споров в области налогообложения добавленной стоимости

Наиболее популярной категорией споров, которые рассматриваются арбитражными судами, выступают налоговые споры. Причиной конфликтных ситуаций может быть либо неосмотрительность налогоплательщика, либо его недобросовестность и попытка умышленного нарушения законодательства.

Одним из вопросов, которые решаются в судебном порядке, является порядок начисления процентов за неверно возмещенную сумму налога на добавленную стоимость. Например, некая организация подает налоговую декларацию, по которой возмещается налог на добавленную стоимость в заявительном порядке. Но до окончания камеральной проверки, организация подает уточненную декларацию с суммой возмещения налога на добавленную стоимость большего размера. После чего налоговая инспекция свое прежнее решение о возврате сумм налога на добавленную стоимость отменяется и налагает на организацию пеню, ссылаясь на подпункты 15 и 17 статьи 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации, на всю возвращенную сумму.

Требую отменить решение налоговой инспекции, налогоплательщик обратился в суд, где первой инстанцией было удовлетворено его заявление. Окружной суд все отменил, а апелляционный оставил предыдущее постановление в силе. К выводу, что инспекция превысила свои полномочия в данном вопросе, пришла судебная коллегия по экономическим спорам Верховного суда Российской Федерации. Основанием послужил пункт 17 статьи 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации, где указано, что проценты исчисляются исключительно с излишне возмещенного налога. Отмена налоговой инспекцией своего первого решения не является налоговым правонарушением организации. Выявить присутствовало ли излишнее возмещение возможно было только по окончании камеральной

проверки уточненной декларации. При выявлении излишка, процент был бы начислен только на излишнюю сумму налога, а не на все возмещение, что и содержится в определении Верховного суда Российской Федерации от 27 июня 2016 года номер 303-КГ16-657 по делу номер А37-424-2015.

Также к вопросам, с которыми сталкиваются налогоплательщики, относится возмещение налога на добавленную стоимость, который уплачен в составе таможенных платежей. Например, налогоплательщик произвел ввоз товаров из-за рубежа, при этом уплатит в составе налоговых платежей налог на добавленную стоимость. Реализация товаров произведена суммой меньшей чем та, что задекларирована в таможенной декларации, что послужило образованию налога на добавленную стоимость к возмещению. Налоговая инспекция заподозрила, что организация намеренно завысила таможенную стоимость товаров. После чего налогоплательщику было отказано в возмещении налога на добавленную стоимость, доначислен налог и наложены пени и штраф по подозрению в получении необоснованной налоговой выгоды. В этой ситуации Федеральный арбитражный суд Московского округа принял сторону налогоплательщика своим постановлением от 9 февраля 2015 года номер Ф05-16814/2014 по делу номер А40-83345/14. Свое решение суд обосновал следующим:

- доказано обстоятельство ввоза товара на территорию Российской Федерации;
- подтверждена уплата при ввозе налога на добавленную стоимость;
- наличие всех подтверждающих документов.

В данной ситуации налоговая инспекция могла один и тот же товар дважды обложить налогом на добавленную стоимость, что в Налоговом кодексе Российской Федерации не предусмотрено. Из этого следует признание судом необоснованности действий налоговой инспекции.

В арбитражной практике решения налоговых споров рассматриваются и вопросы недопустимости использования факсимиле. Например, экспортером представлены при общем порядке возмещения налога на

добавленную стоимость в налоговую инспекцию копии документов, которые заверены не оригинальной подписью, а факсимиле. Инспекция не приняла такие документы как надлежащие копии, такое решение одобрено позднее и судами трех инстанций. В рамках налогового законодательства копией принято считать документ:

- полностью воспроизводящий содержание оригинала и его признаки;
- включает в состав реквизиты, которые придают документу юридическую силу;
- присутствует надпись «Верно»;
- где указывается должность лица, заверившего копию;
- имеющий личную подпись заверившего лица и ее расшифровку;
- имеющий дату заверения;
- включающий в себя оттиск печати организации.

Заявленные требования расшифрованы в статье 165 Налогового кодекса Российской Федерации. Факсимиле же считается не соответствующим данным требованием. Недопустимость при подписании счетов - фактур использования факсимиле подтверждена определением Верховного суда Российской Федерации от 3 августа 2016 года номер 303-КГ16-8444 и постановлением Арбитражного суда Северо-Западного округа от 29 сентября 2016 года номер А21-9443/2015.

Одним из популярных вопросов, выносимых в судебные процессы, является отказ в возмещении налога на добавленную стоимость. Причинами отказа могут являться:

- недочеты в счетах-фактурах;
- непроверенные контрагенты;
- обращение за вычетом по истечению трехлетнего срока и другое.

Вычеты можно заявить в пределах трех лет после того, как приняты на учет приобретенные на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) или имущественные права.

Пример спора по данному вопросу: открытым акционерным обществом «Горно-металлургическая компания «Норильский никель» произведены строительно-монтажные работы в отношении объектов капитально строительства с января 2004 года по март 2012 года, а также с августа 2010 года по ноябрь 2012 года. Первичная документация по операциям, которые связаны с приобретением результатов проектно - изыскательных работ, была оформлена в 2003 и 2004 годах. Условия по применению налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость возникли в данный период.

Открытое акционерное общество «Горно-металлургическая компания «Норильский никель» обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о том, чтобы решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы России по крупнейшим налогоплательщикам номер 5 в части отказа применения и возмещения вычета по налогу на добавленную стоимость в размере 554443,09 рублей были признаны недействительными.

Общество обратилось в налоговую инспекцию с декларацией по налогу на добавленную стоимость, где заявило о применении налоговых вычетов, за 4 квартал 2013 года и 1 квартал 2014 года, но трехлетний срок для применения налоговых вычетов истек.

Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 4 апреля 2016 года принят отказ в удовлетворении заявленного требования.

В настоящее время возместить налог на добавленную стоимость можно как в отношении авансовых платежей, так и этапов работ. На основании пункта 12 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации покупатель может принять к вычету суммы налога на добавленную стоимость, которые предъявлены продавцом в отношении перечисленного ему аванса в счет предстоящих поставок товаров. Это можно сделать, даже если у покупателя есть долг перед этим поставщиком по иному договору.

Применить вычет налогоплательщик имеет право в полном объеме или частично, что подтверждает письмо Министерства Финансов Российской Федерации от 22 ноября 2011 года номер 03-07-11/321.

В соответствии с пунктом 9 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации основанием для принятия к вычету является:

- счет-фактура, выставленная продавцом не позднее 5 календарных дней с момента получения аванса;
- платежные документы, которые подтверждают, что денежные средства перечислены в счет предстоящих поставок;
- договор, включающий условие о предоплате.

На основании анализа данной ситуации, следует вывод, что заявлять вычеты необходимо своевременно, во избежание спорных ситуаций. Не обязательно дожидаться при этом трехлетнего срока или выполнения полного комплекса работ.

Определение пропорции для распределения сумм «входного» налога на добавленную стоимость также относится к вопросам, по которым возникают налоговые споры, решаемые в судебном порядке. На основании пункта 4.1 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик обязан определять пропорцию, где должны быть распределены суммы «входного» налога на добавленную стоимость по операциям облагаемым и не облагаемым данным налогом. Основанием для доначисления налога может быть то, что не определен порядок и методика данной пропорции.

Например, к ответственности было привлечено публичное акционерное общество «Аэрофлот – российские авиалинии» за совершение налогового правонарушения по вопросу доначисления налога на прибыль в сумме 102084472 рубля, а также соответствующих сумм пеней и штрафа, доначисления налога на добавленную стоимость в сумме 985026471 рубль и соответствующих сумм пеней и штрафа, определенных с учетом излишней уплаты налога на добавленную стоимость, в сумме 22006887 рублей 24 копейки.

Налоговым органом было установлено, что налогоплательщик в проверяемом периоде приобретал товары (работы, услуги) для целей осуществления операций как облагаемых, так и не облагаемых налогом на

добавленную стоимость. Налоговый орган считает, что налогоплательщик рассчитал пропорцию неверно от облагаемых и не облагаемых операций, к тому же не учтена реализация акций. После чего налоговым органом включена выручка от реализации ценных бумаг в расчет пропорции, полученный коэффициент применен к сумме «входного» налога на добавленную стоимость, отнесенного к общехозяйственным расходам.

Суды с подобным подходом налоговой инспекции не согласились. Исходя из факта, установленного налоговым органом, что в 3 квартале 2010 года и 1 квартале 2011 года доля общих расходов общества на приобретение, производство и (или) реализацию товаров, работ, услуг или имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5-ти процентной величины совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров, работ, услуг или имущественных прав. Суды пришли к выводу, что в рассматриваемый период налогоплательщик имеет правовые основания для предъявления к вычету спорной суммы налога на добавленную стоимость. Налогоплательщику следует разработать методику распределения расходов, опираясь на статью 170 Налогового кодекса Российской Федерации, также отслеживать 5-ти процентную величину необлагаемых операций.

Тонкая грань существует при проведении сделок с взаимозависимыми лицами, а именно что: экономическая целесообразность или необоснованная налоговая выгода становится их основой. Провести грань между двумя этими понятиями непросто. Например, открытым акционерным обществом «Дагэнергосеть» доначислен налог на добавленную стоимость в размере 397792398 рублей. Налоговый орган сделал вывод, что общество намеренно занизило налоговую базу по налогу на добавленную стоимость на стоимость компенсации нагрузочных потерь в сетях федеральной и региональной сетевых компаниях, поэтому в применении налоговых вычетов по налогу налогоплательщику отказал. Судьи в определении Верховного суда Российской Федерации от 28 июля 2016 года номер 308-КГ16-8588 по делу

номер А15-234/2015 согласились с позицией Инспекции Федеральной налоговой службы. Судом было установлено, что общество намерено получить не экономический эффект в результате реальной предпринимательской или другой экономической деятельности, а получить налоговую выгоду в виде возмещения налога на добавленную стоимость.

Взаимоотношения с взаимозависимыми людьми еще не говорят о необоснованности налоговой выгоды. Следует обратить внимание на контроль в отношениях ценообразования при совершении сделок между взаимозависимыми лицами при достижении суммового порога в 1 миллиард рублей, что предусмотрено в статье 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации.

Представленная арбитражная практика в сфере налогообложения добавленной стоимости отражает, что суды лояльны абсолютно одинаково к налоговым органам и к налогоплательщикам. Основопологающим в налогообложении является соблюдение буквы закона.

Особое внимание привлекает аргументированное мнение суда по неприемлемости использования факсимиле в процессе заверения копий документов. Решения судов напомнили налоговым органам с какой даты следует рассчитывать проценты за несвоевременную выплату возмещения по налогу на добавленную стоимость.

3.3. Перспективы развития налога на добавленную стоимость в Российской Федерации

Налог на добавленную стоимость занимает весомое место в доходах бюджета Российской Федерации. При верном и удачном выборе объектов налогообложения он может принести в казну высокую доходность, какую затруднительно собрать при обложении прямыми налогами.

Налог на добавленную стоимость является регулятором перераспределения общественных благ, источником пополнения федерального бюджета, обладающим стабильностью. Играет весомую роль в социально – экономическом развитии российского государства [62, с. 341-343].

На современном этапе развития государства важнейшим механизмом воздействия на уровень экономики страны является стабильность налоговой системы. Проблем в сфере налогообложения добавленной стоимости достаточно много, и решить их в ближайшее время не представляется возможным в полном объеме.

В долгосрочной перспективе ключевым направлением налоговой политики является поддержание такого уровня налоговой нагрузки, который не создаст препятствий для стабильного развития экономики и будет соответствовать потребностям бюджета при выполнении его важнейших функций.

Все изменения в налоговом законодательстве должны быть нацелены на совершенствование налоговой системы и стимулирование доходной части бюджета страны. Нововведения должны найти благоприятное отражение на социально – экономическом положении страны.

Переход России на инновационный путь развития играет значительную роль для повышения конкурентоспособности отечественной экономики. Государство при формировании политики развития в сочетании с механизмами рыночной самоорганизации использует следующие инструменты: бюджет и налоги, денежное предложение, регулирование цен и внешнеэкономической деятельности и другое.

Для выявления направлений развития налогообложения добавленной стоимости в Российской Федерации рассмотрим факторы, влияющие на налог на добавленную стоимость (рисунок 3.4.).

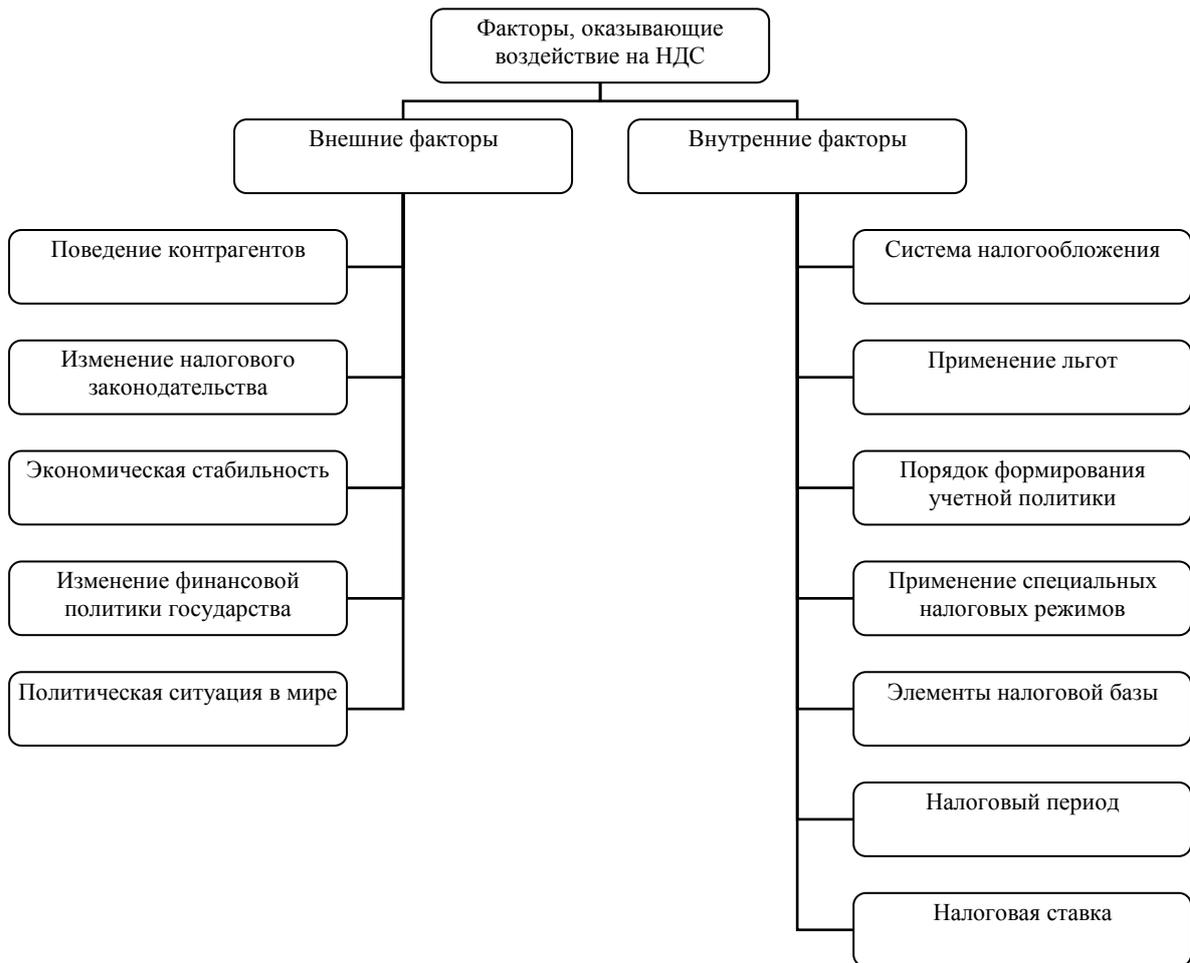


Рис. 3.4. Факторная модель НДС

На представленной факторной модели видно, что на налог на добавленную стоимость оказывают влияние как внешние, так и внутренние факторы. Например, в период экономической нестабильности, предприятие вынуждено находить способы для снижения налоговой нагрузки, что повлечет за собой уменьшение сумм налога на добавленную стоимость в бюджет Российской Федерации.

На основании проведенного SWO-анализа исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость в зарубежных странах и выявленных факторов, влияющих на исчисление данного налога, предлагаются следующие направления оптимизации НДС в Российской Федерации.

По данным ФНС России поступления от налога на добавленную стоимость на товары, работы или услуги, реализованные на территории Российской Федерации, в 2016 году составили 2657,4 млрд. руб., что на 8,5

процентов больше уровня поступлений в 2015 году и на 21,8 процентов больше чем в 2014 году [74].

Удельный вес налога на добавленную стоимость в налоговых доходах федерального бюджета рассмотрим на рисунке 3.5.

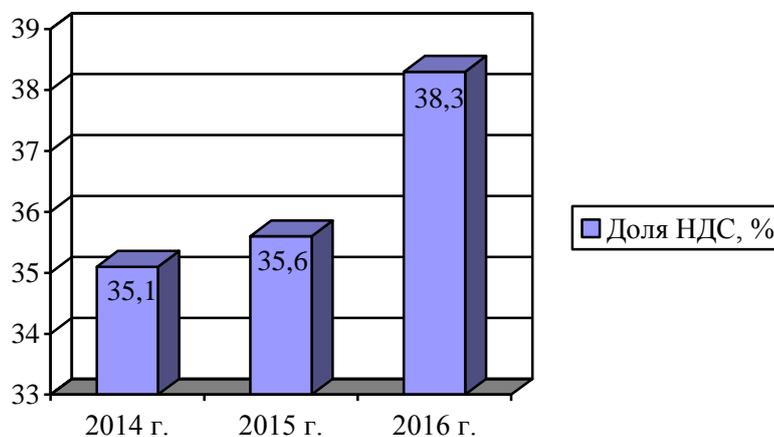


Рис. 3.5. Доля поступлений НДС в федеральный бюджет в 2014-2016 гг.

В связи с вышеизложенным, продолжать работу в направлении улучшения налога на добавленную стоимость необходимо, соблюдая следующие условия:

- НДС должен остаться важным источником формирования федерального бюджета;
- не должен быть слишком обременительным для налогоплательщиков;
- система его администрирования должна стать менее сложной.

Снижение ставки НДС окажет стимулирующее воздействие на экономический рост, а именно на привлечение инвестиционных активов, приток капитала в Россию. Данная мера должна повысить капитализацию фондового рынка, обеспечить его долгосрочный подъем.

Мировой капитал стремится туда, где лучше факторы успешного развития предпринимательства, так называемого, инвестиционного климата. Обеспечивают его надежные права собственности, правовая защита, доступность кредита и низкие налоги. Конкурентоспособность национальной экономики и ее инвестиционного климата определяет уровень

налогообложения, а также простота и удобство налоговой системы. Инвестиционный климат благоприятнее с низким уровнем налогов. Следует создать нормальные налоговые условия для развития промышленности, плодами ее развития станет появление рабочих мест и масштабные поступления в бюджет.

Российская экономика и экономика развитых стран находятся на разных уровнях развития. Следовательно, абсолютно неверно копировать на российскую действительность налоговые системы развитых стран. Российская экономика нуждается в ресурсах развития, получить которые возможно за счет повышения эффективности налоговой политики.

Рассмотрим 2 наиболее обсуждаемые в научных кругах проблемы налога на добавленную стоимость:

- снижение налоговой ставки;
- отмена НДС, с заменой на налог с продаж.

Потребность снижения налоговой нагрузки на отечественных производителей предопределило снижение налоговой ставки, что поспособствует ускорению экономического роста. Снижение ставки целесообразно для того, чтобы:

- повысить собираемость налогов;
- вывести бизнес из «тени»;
- сделать экономику прозрачной и легальной, что поспособствует привлечению финансирования;
- стимулировать экономический рост и создать предпосылки для увеличения налоговой базы в будущих периодах;
- увеличить инвестиционный климат и тем самым привлечь приток капитала в Российскую Федерацию;
- повысить конкурентоспособность российских товаров на мировом рынке;
- снизить уровень коррупции;
- поддержать фондовый рынок.

На основании вышеизложенного можно предложить различные варианты снижения налоговой ставки:

- снизить основную ставку (18%) до 10 процентов, а для импортной продукции увеличить таможенную пошлину на величину снижения НДС, в этом случае потери бюджета будут определяться снижением налога на добавленную стоимость только для отечественной продукции;

- снизить до 10 процентов ставку налога на добавленную стоимость исключительно для продукции инновационных производств, для товаров широкого потребления и для продукции машиностроения, которая предназначена для производителей этих товаров (оборудование для различных видов промышленности), включив их в пункт 2 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации. В качестве цели данной меры выступает снижение цен и повышение конкурентоспособности российской продукции;

- введение единой ставки на уровне 12-14 %, но в данном случае иметь место быть как положительные. так и отрицательные последствия.

Рассмотрим последствия введения единой ставки налога на добавленную стоимость.

Снижение единой ставки по налогу на добавленную стоимость до уровня 12-14 процентов повлечет прямые потери федерального бюджета, равные величине потенциальных доходов от налога на добавленную стоимость.

Помимо этого, возможно снижение цен на товары, работы, услуги, которые ранее облагались по 18-ти процентной ставке. Это повлечет снижение темпа роста базовой инфляции.

Минфин прогнозирует выпадение доходов бюджета на уровне порядка 2 процентов валового внутреннего продукта в результате введения единой ставки в размере 12 процентов. Чтобы возместить данные убытки предлагается увеличить нефтегазовый трансферт (нефтегазовые доходы

государства. отправляемые на финансирование текущих расходов) с 3,7 процентов ВВП до 4,9 процентов ВВП [75].

Введение единой 12-ти процентной ставки влечет повышение существующей 10-ти процентной ставки, что повлечет рост цен на товары, облагаемые в настоящий момент по данной пониженной ставке, что, в свою очередь, нанесет серьезный удар по карману малоимущего населения нашего государства.

Аргументом в пользу снижения ставки налога на добавленную стоимость является повышение инвестиционной активности предприятий обрабатывающего сектора экономики и развитие производств с высокой добавленной стоимостью на территории Российской Федерации. В этом случае появится стимул для вложения средств в промышленность.

Также введение унифицированной ставки упростит систему администрирования по НДС, а именно:

- упростится форма декларации;
- исчезнет необходимость отдельного учета покупок и продаж, облагаемых по разным ставкам;
- проведение аудита и налоговых проверок станет легче;
- появится возможность пресечь реализацию всевозможных преступных схем, основанных на применении различных ставок.

Таким образом, уменьшение количества ставок по налогу на добавленную стоимость приведет к упрощению системы расчета и облегчению администрирования налога.

На основании проведенного исследования. можно сделать вывод, что отмена льготной ставки налога на добавленную стоимость на данный момент нецелесообразна. Снижение основной ставки при сохранении действия пониженной – эффективный ход, способный помочь улучшить экономическую ситуацию в стране.

Самым радикальным вариантом реформирования налога на добавленную стоимость является его отмена.

Налог на добавленную стоимость на данный момент носит проинфляционный характер, так как уплачивается по всей технологической цепочке. По этой причине НДС выступает барьером на пути к инновационной экономике. Аргументом против налога на добавленную стоимость является его коррупционность и значительные риски для хозяйствующих субъектов.

Отмена налога на добавленную стоимость не является целесообразной, так как не смотря на невысокую собираемость данного налога, он является бюджетообразующим и составляет в 2016 году 38 процентов поступлений в федеральный бюджет Российской Федерации.

Основываясь на международном опыте и особенностях применения налога на добавленную стоимость в Российской Федерации, можно сделать вывод, что дальнейшее реформирование налоговой ставки следует проводить, сохраняя её дифференциацию, в направлении ее уменьшения. Целесообразно снижать ставку ежегодно на 1 % до достижения уровня 12-14 процентов, при этом следует сохранить пониженную ставку на отдельные группы товаров.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Магистерская диссертация на тему «Налог на добавленную стоимость: порядок исчисления и пути совершенствования в Российской Федерации» посвящена рассмотрению механизма формирования налоговой базы и расчета налога на добавленную стоимость филиала акционерного общества «Газпром газораспределение Белгород» в городе Строителе. В процессе магистерской работы были достигнуты все цели и задачи, сформулированные во введении.

Первая глава работы посвящена изучению теоретических основ налога на добавленную стоимость в Российской Федерации. Изучено нормативно-правовое регулирование данного налога, рассмотрены основные элементы налога и произведен анализ структуры начисления налога на добавленную стоимость в Российской Федерации за 2014 – 2016 годы.

Налог на добавленную стоимость играет решающую роль в мобилизации доходов в федеральный бюджет. Данный налог признан одним из наиболее трудных для понимания, сложных для исчисления и уплаты, а также контроля со стороны налоговых органов. Не смотря на это, налог на добавленную стоимость обладает высокой доходностью и занимает второе место или 38 процентов по поступлениям в бюджет государства.

Различные проблемы, которые присутствуют в правовом регулировании отношений по установлению и взиманию налога на добавленную стоимость в Российской Федерации, заключаются в недостаточном правовом осмыслении данного налога и наличии пробелом в налоговом администрировании данного налога.

Во второй главе магистерской диссертации рассмотрена организационно - экономическая характеристика деятельности рассматриваемого акционерного общества, а также произведен анализ уплаты налога на добавленную стоимость в западном филиале акционерного общества «Газпром газораспределение Белгород».

На основании проведенного анализа можно сделать вывод, что финансовые показатели Общества показывают в основном положительную динамику. По показателям прибыли от продажи и чистой прибыли наблюдается последовательная динамика к значительному уменьшению от 2012 года к 2015 году, но в 2016 году наблюдается рост данных показателей, что свидетельствует об эффективной работе предприятия и применении верного способа оптимизации производства.

Наблюдается стремление к увеличению масштабов финансово-хозяйственной деятельности и к получению более высокой прибыли в будущих отчетных периодах и акционерное общество имеет для этого все возможности.

В 2016 году сумма налога на добавленную стоимость достигла максимума за рассматриваемый период и составила 21985184 рубля, а в 2012 году была наименьшей, а именно 9947994 рубля.

Третья глава магистерской диссертации посвящена изучению арбитражной практики решения налоговых споров по налогу на добавленную стоимость, проведению SWO-анализа исчисления и уплаты налога в зарубежных странах, а именно во Франции, Германии и Англии.

Анализ исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость в зарубежных странах и Российской Федерации показал, что российская система налогообложения добавленной стоимости не является копией западных моделей, имеет свои особенности, свою уникальную структуру.

На данный момент механизм исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость имеет следующие недостатки:

- сложность администрирования, что требует постоянных контролирующих мероприятий;
- значительная доля налоговых вычетов, что существенно уменьшает поступления в бюджет по данному налогу.

В настоящее время пути совершенствования налога на добавленную стоимость достаточно разнообразны:

- замена налога на добавленную стоимость на налог с продаж;
- принятие единой ставки налога на добавленную стоимость;
- новый подход к администрированию, основанный на улучшении контроля налоговыми органами за порядком исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

Реформирование налога на добавленную стоимость требует значительных денежных и временных затрат. Указанные пути совершенствования налога должны быть детально рассмотрены, изучены и проанализированы с точки зрения последствий от принятия того или иного направления улучшения для налогоплательщиков и бюджетной системы Российской Федерации.

Факторы, условия, тенденции и закономерности формирования и использования налога на добавленную стоимость, выявленные в процессе исследования, позволяют сделать вывод о том, что данный налог развивается и предполагает дальнейшее свое совершенствование. НДС имеет перспективу и доказывает, что необходимости замены его на другой налог, например, налог с продаж, нет.

В силу своих положительных свойств налог на добавленную стоимость сохранит в обозримый период одну из ведущих ролей в налогово-бюджетной практики, останется постоянным и стабильно собираемым источником бюджета Российской Федерации.

Несомненно, на оценку места, роли и функции налога на добавленную стоимость накладывает отпечаток изменение налогового законодательства, эффективность функционирования бюджетной системы Российской Федерации, а также организация использования бюджета.

Для дальнейших научных исследований по-прежнему остаются актуальными вопросы формирования и совершенствования механизма исчисления и взимания налога на добавленную стоимость.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Текст]: офиц. текст. – М.: Эксмо - Пресс, 2018 г. – 22 с.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации [Текст]: офиц. текст. – М.: Книжный мир, 2018. – 981 с.
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Текст]: офиц. текст. – М.: Омега, 2017. – 479 с.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая [Текст]: офиц. текст. – М.: ИНФРА, 2018. – 834 с.
5. О налоге на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: // федер. закон от 6.12.1991 г. № 1992- 1 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». Разд. «Законодательство».
6. О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей [Текст]: федер. закон от 8 августа 2011 г. № 129-ФЗ// Собрание законодательства Российской Федерации. – 2014 № 175, ч. II. – Ст. 3127.
7. Абрамова А. С. Раздельный учета налога на добавленную стоимость [Текст] / А. С. Абрамова // Бухгалтерский учет. – 2017. - №2. – С. 33-37.
8. Агузарова Ф.С. Укрепление бюджетов субфедерального уровня Российской Федерации на основе налога на добавленную стоимость [Текст] / Ф. С. Агузарова // Экономика. Бизнес. Банки. – 2016. - № 4. – С. 11 - 13.
9. Акимова Н. Н., Гринкевич А. М. Налог на добавленную стоимость [Текст]: учебное пособие / Н. Н. Акимова. – М.: Издательский дом Томского государственного университета, 2016. – 200 с.
10. Алиев Б. Х., Мусаева Х. М. Налоги и налоговая система Российской Федерации [Текст]: учеб. пособие / Б. Х. Алиев, Х. М. Мусаева. – М.: Юнити - Дана, 2016. – 439 с.

11. Антонова Е. В. Выбор методики определения налоговой нагрузки на предприятии [Текст] / Е. В. Антонова // *Налоги и налогообложение*. – 2016. – № 5. – С. 350-363.
12. Аронов А. В., Мохова О. И. Этапы формирования налоговой системы РФ [Текст] / А. В. Аронов // *Дельта науки*. – 2016. - № 1. – С. 92 – 94.
13. Берг О. Н. Налоговые вычеты по НДС [Текст] / О. В. Берг // *Российский бухгалтер*. – 2016. - № 11. – С. 44 - 58.
14. Беспалов М. В. Схемы минимизации налогообложения [Текст]: учеб. пособие / М. В. Беспалов. – М.: АСТ, 2017. - 368 с.
15. Борщ Л. М. Развитие финансовой системы Российской Федерации в условиях интеграции экономики [Текст] / Л. М. Борщ // *Научный вестник: финансы, банки, инвестиции*. – 2016. - № 1. – С. 5 – 11.
16. Варламова В. В. Новые формы счетов-фактур: инструкция по применению [Текст] / В. В. Варламова // *Все для бухгалтера*. – 2015. - №4 (268). – С. 33-37.
17. Вылкова Е. С., Романовский М. В. Налоговое планирование [Текст]: учеб. пособие / Е. С. Вылкова, М. В. Романовский. – СПб.: Литера, 2015. – 634 с.
18. Галузо В. Н. Налог на добавленную стоимость в системе таможенных платежей в Российской Федерации [Текст] / В. Н. Галузо // *Финансы и управление*. – 2015. - № 1. – С. 34 - 43.
19. Гладких-Родионов М. К. Выгодный НДС [Текст] / М. К. Гладких-Родионов // *Расчет*. – 2015. - №2. – С. 34-37.
20. Гусякова М. Г. Токмакова Э. С. Налог на добавленную стоимость в Российской Федерации [Текст] / М. Г. Гусякова, Э. С. Токмакова // *Молодой ученый*. – 2017. - № 2. – С. 396 – 399.
21. Дадашев А. З., Мешкова Д. А., Топчи Ю. А. Налоги и налогообложение в Российской Федерации [Текст]: учеб. пособие / А. З. Дадашев, Д. А. Мешкова, Ю. А. Топчи. М.: Юнити-Дана, 2015. – 175 с.

22. Дедова О. В., Ермакова Л. В., Мельгуй А. Э. Принципы взимания налога на добавленную стоимость [Текст] / О. В. Дедова // Современные научные исследования и инновации. – 2016. - № 5. – С. 127 - 129.
23. Евстигнеев Е. Н., Викторова Н. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика [Текст]: учеб. пособие / Е. Н. Евстигнеев, Н. Г. Викторова. М.: Проспект, 2015. – 520 с.
24. Журавлева И. А. Роль создания глобальных цепочек добавленной стоимости на современном этапе развития экономики [Текст] / И. А. Журавлева // Евразийский союз ученых. – 2015. - № 6-1 (15). – С. 44 – 47.
25. Зарипов В. М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот [Текст] / В. М. Зарипов // Закон. – 2015. - № 2. – С. 102 – 109.
26. Иванов Н. Ф. Налоги и налогообложение [Текст]: учебное пособие / Н. Ф. Иванов – М.: ТГТУ, 2015. – 280 с.
27. Климова, М. Новый порядок заполнения (ведения) документов по НДС [Текст] / М. Климова // Налоговый вестник. – 2016. - №3. – С. 20-28.
28. Колчин С. П. Налоги в РФ [Текст]: учебник / С. П. Колчин. – М.: Юнити – Дана, 2015. – 254 с.
29. Косов М. Е., Крамаренко Л. А. Налоги и налогообложение [Текст]: учеб. пособие / М. Е. Косов, Л. А. Крамаренко. – М.: Юнити-Дана, 2015. – 361 с.
30. Крусс В. И. Конституционная сущность налога на добавленную стоимость и проблемы его актуальной модернизации [Текст] / В. И. Крусс // Конституционное и муниципальное право. – 2015. - № 4. – С. 19 - 27.
31. Лермонтов, Ю. М. Тенденции развития налогового законодательства Российской Федерации [Текст] / Ю.М. Лермонтов // Бухгалтер и закон. – 2016. - № 4 (160). – С. 16-18.
32. Лой Е. В. Перспективы введения налоговой консолидации по НДС в Российской Федерации на примере зарубежных стран [Текст] / Е. В. Лой // Налоги – журнал. – 2017. - № 1. – С. 45 – 48.

33. Лытяков, А.В. Совершенствование механизма уплаты НДС в бюджет [Текст]: учеб. пособие / А.В. Лытяков. – М.: Юнити-Дана, 2016. 32 с.
34. Малис, Н.И., Толкушин, А.В. Налоговый учет [Текст]: учеб. пособие / Н.И. Малис, А.В. Толкушин. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2015. – 576 с.
35. Налоги и налогообложение [Текст]: учебное пособие для вузов / И. Г. Русакова, В. А. Кашин, А. В. Толкушкин и др.; под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина // М.: Финансы, ЮНИТИ, 2016. – 620 с.
36. Налоги [Текст]: учебник для вузов / под ред. Д. Г. Черника. М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2016. – 523 с.
37. Орешкин И. А. Субъекты налогового контроля и их взаимодействие [Текст] / И. А. Орешкин // Финансовое право. – 2015. - № 1. – С. 24 – 29.
38. Окунева Л. П. Налоги и налогообложение в России [Текст]: учебник / Л. П. Окунева. – М.: Фин. статинформ, 2016. – 217 с.
39. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика [Текст]: учебное пособие / В. Г. Пансков. – М.: Юрайт, 2017. – 680 с.
40. Пансков В. Г. Налоговые льготы целесообразность и эффективность [Текст] / В. Г. Пансков // Финансы. – 2015. - № 10. – С. 38 – 39.
41. Пеньков Б. Н. Оптимизация налоговой системы [Текст] / Б. Н. Пеньков // Экономист. – 2015. - № 9. – С. 64 – 70.
42. Петрова Г. В. Налоговое право [Текст]: учебник / Г. В. Петрова. – М.: Норма, 2015. – 371 с.
43. Петров Ю. А. Инновационный подход к развитию российской налоговой системы [Текст] / Ю. А. Петров // Российский экономический журнал. – 2015. - № 1. – С. 15 – 20.
44. Поляк Г. Б. Налоги и налогообложение [Текст]: учебное пособие / Г. Б. Поляк. – М.: ЮНИТИ, 2016. – 231 с.

45. Рабинович, А. НДС: новые сложные вопросы [Текст] / А. Рабинович // Бухгалтерский учет. – 2015. – №6. – С. 35 – 40.
46. Рерих Л. М. Налоговые вычеты по НДС, особенности их применения [Текст] / Л. М. Рерих // Инновационные научные исследования: теория, методология и практика. – 2017. – С. 139 – 141.
47. Романов, Б.А. Проблемы налогового законодательства Российской Федерации. – М.: РИОР: ИНФРА- М, 2016. – 174 с.
48. Русаков А. А. Налоги в Российской Федерации [Текст]: учебник / А. А. Русаков – М.: Финансы и статистика, 2016. – 109 с.
49. Рыкунова, В. Л. Проблемы налогообложения добавленной стоимости и пути его реформирования [Текст] / В. Л. Рыкунова // Известия Юго-Западного государственного университета. – 2017. - № 3 (42). – С. 35-41.
50. Рюмин, С., Николаева, Е. Спорные вопросы возмещения НДС [Текст] / С. Рюмин, Е. Николаева // Налоговый вестник. – 2016. – №12. – С. 70-77.
51. Савина О. Н., Савина Е. О. Актуальные вопросы совершенствования нормативно – правовой базы в целях стимулирования инвестиционной активности в Российской Федерации [Текст] / О. Н. Савина, Е. О. Савина // Налоги и налогообложение. – 2015. - № 9. – С. 725 – 739.
52. Савина О. Н., Савина Е. О., Пинская М. Р. Актуальные вопросы учета налога на добавленную стоимость [Текст] / О. Н. Савина // Налоги и налогообложение. – 2015. – № 4. - С. 319 – 327.
53. Скворцов, О. В. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник / О.В. Скворцов. – М.: Академия, 2016. - 272 с.
54. Скрипниченко В. А. Налоги и налогообложение [Текст]: учеб. пособие / В. А. Скрипниченко. – СПб.: Питер, 2016. – 464 с.
55. Слободняк, И. А. НДС: спорные моменты [Текст] / И. А. Слободняк // Финансы. – 2015. - №11. – С. 38-44.

56. Смирнова, С. А. Учетная и налоговая политика организации [Текст]: учеб. пособие / С. А. Смирнова. - М.: Инфра, 2016. - 259 с.
57. Субхангулов Р. Р. Особенности правоприменения налога на добавленную стоимость в Российской Федерации [Текст] / Р. Р. Субхангулов // Актуальные проблемы государства и общества в области обеспечения прав и свобод человека и гражданина. – 2016. - № 19-2. – С. 114 – 122.
58. Тедеев, А.А. Налоги и налогообложение [Текст]: учеб. пособие / А. А. Тедеев. - М.: Приор, 2016. - 493 с.
59. Терехова, В.А. О порядке ведения книг продаж и покупок при расчетах налога на добавленную стоимость [Текст] / В.А. Терехова // Налогообложение. – 2015. - №5 (161). – С. 19-24.
60. Тимошенко К. А., Филатова Д. Д. Управление бюджетными рисками на федеральном уровне [Текст] / К. А. Тимошенко // Российская наука и образование сегодня: проблемы и перспективы. – 2017. - № 1. – С. 22 – 24.
61. Титушина, О.С. Совершенствование налогового законодательства по НДС на основе судебной практики [Текст] / О. С. Титушина // Налогообложение. – 2017. - №5 (161). – С. 27 - 33.
62. Тютин Д. В. Налоговое право [Текст]: учебник / Д. В. Тютин – М.: Инфра-М, 2015. – 432 с.
63. Хсантаева К. С. Теоретические основы налогообложения [Текст]: учебное пособие / К. С. Хсантаева – М.: УГНА, 2015. – 175 с.
64. Черник, Д. Г., Павлова Л. П. Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление [Текст]: учеб. пособие / Д. Г. Черник, Л. П. Павлова. -М.: Инфра, 2015. - 464 с.
65. Чернова, А. Н. НДС: его роль и место в налоговой системе Российской Федерации [Текст] / А. Н. Чернова // Вестник Российского университета кооперации. – 2016. - №1(6). – С. 53 - 62.

66. Чулкова, Л. Налог на добавленную стоимость: соблюдение сроков при реализации права на возмещение налога [Текст] / Л. Чулкова // Налоговый вестник. – 2015. - №8. – С. 102-111.
67. Шестакова, Е.В. Налоговая оптимизация [Текст] : учеб. пособие / Е. В. Шестакова – М.: ГроссМедиа; РОСБУХ, 2016. – 44 с.
68. Шишкина, Т. Н. Декларации по НДС - 2017 [Текст] / Т. Н. Шишкина // Просто для бизнеса. – 2017. - №12-1. – С. 24 – 26.
69. Шишкина, О. О., Пименов, В. В. Уплата налога на добавленную стоимость арендодателем [Текст] / О. О. Шишкина, В. В, Пименов // Налогообложение. – 2015. - № 8 (296). – С. 24 - 26.
70. Щекин Д. М. Основные изменения налоговой системы России в 2014 – 2015 годах [Текст]: учебное пособие / Д. М. Щекин – Налоговед. 2015. - № 10. – С. 11 – 15.
71. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник / Т. Ф. Юткина. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 576 с.
72. Консультант плюс [Электронный ресурс] /Режим доступа <http://www.consultant.ru/>
73. Сайт ВАС РФ [Электронный ресурс] /Режим доступа <http://www.arbitr.ru/press-centr/news/speeches/24663.html> / от 22.12.2017.
74. Сайт ФНС России [Электронный ресурс] / Режим доступа <http://www.nalog.ru/>
75. Сайт Министерства Финансов Российской Федерации [Электронный ресурс] / Режим доступа <http://www.minfin.ru/>

ПРИЛОЖЕНИЯ