

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: МЕХАНИЗМ ВЗИМАНИЯ И ПУТИ  
СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

Выпускная квалификационная работа  
обучающегося по направлению подготовки 38.03.01 Экономика  
заочной формы обучения, группы 06001353  
Толстых Ивана Сергеевича

Научный руководитель  
доц., к.э.н., доцент  
Соловьева Н.Е.

БЕЛГОРОД 2018

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	7
1.1. Экономическая сущность налога на добавленную стоимость.....	7
1.2. Правовые основы исчисления и взимания налога на добавленную стоимость в Российской Федерации.....	13
1.3. Основные элементы налога на добавленную стоимость в Российской Федерации.....	18
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ МЕХАНИЗМА ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И ПУТИ ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НА ПРИМЕРЕ ОАО «БЕЛМОЛПРОДУКТ».....	29
2.1. Организационно-экономическая характеристика ОАО «Белмолпродукт».....	29
2.2. Анализ механизма исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость ОАО «Белмолпродукт» ОАО «Белмолпродукт».....	38
2.3. Актуальные проблемы порядка исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.....	55
2.4. Перспективы совершенствования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации.....	44
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	60
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	63
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	68

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность исследования.** Налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создающейся на всех стадиях производства и определяющейся в виде разницы между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, причисленных на затраты производства и обращения. НДС представляет собой косвенный налог, взимание которых происходит в виде своеобразной надбавки через цену товара.

Налог на добавленную стоимость - налог, который взимается практически со всех видов товаров и в итоге возлагается конечного потребителя. В России НДС был введен в 1992 году, и в современное время его доля составляет около 48% от всех налоговых доходов бюджета.

Место, которое занимает налог на добавленную стоимость в налоговой системе РФ очень значимо, учитывая его сущность, налог на добавленную стоимость является очень эффективным для пополнения государственного бюджета. Поскольку налогообложение конечных стоимостей практически всех товаров является высоким дополнительным платежом, и может быть неэффективным только в случае, если в государстве абсолютно прекратится торговля.

Налог на добавленную стоимость является одним из ключевых источников дохода государства и оказывает огромное влияние на экономику. Вследствие действия НДС государством осуществляется регулирование налоговых сборов в казну страны с юридических лиц, а также нерезидентов страны, в которой ведется производственная деятельность, оказание услуг или реализация товаров.

Значительную роль играет то, что НДС – многоступенчатый налог, то есть на каждом этапе производства он уплачивается в бюджет государства. Благодаря чему пополняет казну страны и позволяет реализовывать социальные и государственные программы.

Кроме того данный налог в современной налоговой системе России выступает как сложный и проблематичный налог, поскольку его начисляют и выплачивают предприятия-производители, оптовые и розничные торговые организации, а также индивидуальные предприниматели.

Взимание налога на добавленную стоимость в РФ, определение объекта налогообложения, ставок налога и порядка уплаты НДС регламентируются главой 21 «Налог на добавленную стоимость», частью 2 Налогового кодекса Российской Федерации.

**Степень научной разработанности проблемы.** Существенный вклад в разработку теоретических основ налогообложения в целом и налога на добавленную стоимость, в частности классификацию налогов, внесли такие ученые как С.В. Барулин, Г.А. Волкова, О.В. Врублевская, Л.И. Гончаренко, И.А. Майбуров, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков, А.Б. Паскачев, Г.Б. Поляк, М.В. Романовский, А.М. Соколовская, Д.Г. Черник, В.Г. Князев, и другие.

Понятие, принципы, функции и методы налогового администрирования исследуются в работах А.В. Аронова, М.А. Богатырева, А.З. Дадашева, Т.В. Игнатовой, В.А. Кашина, О.А. Мироновой, И.Р. Пайзулаева, А.И. Пономарева, Ф.Ф. Ханафеева.

Для раскрытия структуры НДС необходимо рассмотреть такие аспекты, как: субъекты и объекты обложения налогом на добавленную стоимость, правила определения налогооблагаемой базы, ставки и сроки уплаты налога, порядок его исчисления, особенности исчисления НДС для организаций, занимающихся различными видами деятельности.

**Целью данной работы** является выработка подходов к совершенствованию механизма исчисления и порядка уплаты налога на добавленную стоимость на примере ОАО «Белмолпродукт», и разработка предложений, направленных на повышение уровня собираемости налога в бюджет.

Для достижения установленной цели поставлено решение следующих **задач:**

- раскрыть экономическое содержание налога на добавленную стоимость, его роль и место в действующей российской системе налогообложения;
- дать общую характеристику порядка взимания налога на добавленную стоимость;
- изучить механизм исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость
- провести анализ исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость на примере ОАО «Белмолпродукт»
- раскрыть проблемы исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость и предложить пути совершенствования налога на добавленную стоимость.

**Объектом исследования** является налогообложение финансово-хозяйственной деятельности открытого акционерного общества «Белмолпродукт».

**Предметом исследования** выступает механизм исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость на примере ОАО «Белмолпродукт».

**Теоретической и методологической основой** выпускной квалификационной работы стали труды российских и зарубежных ученых-экономистов по проблемам теории и практики налогообложения налога на добавленную стоимость.

В работе использованы комплексы общенаучных и специфических методов исследования, среди которых методы сравнительного, факторного, графического анализа, схематического представления анализируемых объектов, сценарный подход, метод экспертных оценок и другие.

**Нормативно-правовой базой исследования** для написания выпускной квалификационной работы послужили: Конституция РФ, Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, федеральные законы и нормативно-правовые акты, а также применяемые комментарии к законодательству.

**Информационную базу** составили федеральные законы, нормативно-правовые акты Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы, методические и справочные материалы финансовых и налоговых органов, данные периодических изданий, семинаров и научных конференций, показатели статистической отчетности Федеральной налоговой службы и данные Федеральной службы государственной статистики, а также данные опубликованные в статистических изданиях, а также бухгалтерской и налоговой отчетности акционерного общества ОАО «Белмолпродукт» за 2015-2017 гг.

**Практическая значимость исследования** состоит в разработке предложений по совершенствованию налогового законодательства РФ, направленных на повышение налоговой дисциплины и эффективности налогового контроля, снижение масштабов незаконного предъявления НДС к вычету и устранение влияния льгот по НДС на величину поступлений по другим федеральным налогам.

**Структура исследования** состоит из введения, двух глав, заключения, списка литературы и приложений. Объем составил – 68 печатных листов, 11 таблиц, 10 рисунков, 5 формулы, 57 список источников и 5 приложений.

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

## 1.1. Экономическая сущность налога на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) - это разновидность косвенного налога на товары и услуги. По своей экономической сущности НДС является формой изъятия части добавленной стоимости, создаваемой на всех этапах производства и реализации товара, до перехода его к конечному потребителю. До сих пор системы НДС в разных странах имеют существенные различия. По состоянию на июнь 1992г. НДС применялся в 82 странах мира. [52, стр. 276].

Налог на добавленную стоимость является одним из видов федеральных налогов в РФ, который представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения [59, стр. 252].

Производители и продавцы включают НДС в цену товара, а оплачивается налог покупателем. Налог на добавленную стоимость, вносимый производителем или продавцом в Государственный бюджет, представляет собой разницу суммы НДС, оплаченного покупателю за реализованные им товары, работы, услуги (налогового обязательства) и суммы НДС уплаченного поставщикам товаров, ресурсов, используемых в производстве товаров, работ и услуг.

Налог на добавленную стоимость появился сравнительно недавно по отношению к другим налогам. Большая часть из тех налогов, которые действуют и сегодня, начали применяться еще в XIX веке. Такие налоги, как акцизы, земельный налог, были известны еще с давних времен. НДС был введен в практику только в XX веке.

Налога на добавленную стоимость имеет французское происхождение. Само понятие налог на добавленную стоимость, впервые было сформулировано в 1954 году французским экономистом Морисом Лоре, и с 1958 года этот платеж стал обязательным в налоговой системе Франции, а после этого начал распространяться в Европе. М. Лоре смог описать схему действия НДС и обосновать его преимущества по сравнению с налогом с оборота, а именно устранение каскадного эффекта при взимании налога с оборота [54, стр. 56].

В настоящее время НДС - один из важнейших федеральных налогов. Основой его взимания, как следует из названия, является добавленная стоимость, создаваемая на всех стадиях производства и обращения товаров. Это налог традиционно относят к категории универсальных косвенных налогов, которые в виде своеобразных надбавок взимаются путем включения в цену товаров, перенося основную тяжесть налогообложения на конечных потребителей продукции, работ, услуг.

НДС как наиболее значительный косвенный налог выполняет две взаимодополняющие функции: фискальную и регулирующую. Фискальная функция, в частности, заключается в мобилизации существенных поступлений от данного налога в доход бюджета за счет простоты взимания и устойчивости базы обложения. В свою очередь, регулирующая функция проявляется в стимулировании производственного накопления и усилении контроля над сроками продвижения товаров и их качеством.

Налог на добавленную стоимость занимает важное место в системе налогов России. Учитывая сущность налога на добавленную стоимость, можно сказать, что он - довольно эффективное средство пополнения государственного бюджета, так как обложение конечных стоимостей практически всех товаров довольно высоким дополнительным платежом.

Поступления от него занимают значительное место в доходной части бюджета нашего государства. Причем доля поступлений от налога на



добавленную стоимость в общих налоговых доходах государства неуклонно возрастает.

В России предшественником НДС до 1991 года был налог с оборота, и представлял собой один из основных доходов налоговой системе СССР. Налог с оборота в большей степени взимался с товаров народного потребления, некоторых продуктов питания, алкогольных и табачных изделиях, на которые розничные цены были выше оптовых, а также по некоторым видам продукции отраслей тяжелой промышленности и машиностроения. При этом налог с оборота не затрагивал строительство, транспорт, сельское хозяйство, связь и другие отрасли.

Одновременное взимание налога на добавленную стоимость и налога с продаж способствовало существенному росту издержек на администрирование без положительного воздействия на общую величину налоговых поступлений. С 1 января 2004 года налог с продаж в России правительством был отменен [34, стр. 318].

С момента введения налога на добавленную стоимость в России, он стал уплачиваться налогоплательщиками самостоятельно по результатам налогового периода. Порядок уплаты НДС в России не усугублялся особыми требованиями: не было особенных требований для регистрации плательщика НДС, не существовало специальных счетов для поступления и расходования налога или ситуаций бесспорного перечисления налога от имени налогоплательщика.

Анализируя развитие налога на добавленную стоимость в Российской Федерации можно выделить семь этапов совершенствования НДС, представленных в таблице 1.1.

В отличие от своих исторических предшественников - налога с оборота и налога с продаж - НДС обладает рядом улучшенных свойств, прежде всего свойством экономической нейтральности. Иначе говоря, этот налог не вносит искажений в систему экономических мотиваций хозяйствующих субъектов,

Таблица 1.1

Основные этапы развития налога на добавленную стоимость в  
Российской Федерации

Этап	Продолжительность этапа	Характеристика этапа
1	2	3
1	1992 г.	- введение НДС законом РСФСР, - налогом облагаются только произведенные внутри страны товары, - форма налога – продуктовая, - налоговая ставка – наибольшая за всю его историю (25%), - налоговый период – месяц, - исчисление НДС по способу начисления или по кассовому методу (то есть по выбору налогоплательщика), - возмещение НДС (или зачет в погашение налоговых платежей) производилось в короткий срок после представления налоговой отчетности, - 25 % поступившего налога направлялись в бюджет субъекта РФ;
2	1993-1995 годы	- изменение формы НДС на доходную форму, - понижение ставки НДС (до 20 %), - отнесение импортных товаров к числу облагаемых НДС;
3	1996 г. – 1 квартал 1999 г.	- изменение формы НДС на потребительскую форму (полноценное разрешение вычетов по инвестиционным товарам)
4	2 квартал 1999 г. – 2000 г.	- снижение доли НДС, зачисленного в региональные бюджеты до 15 %;
5	2001-2005 гг.	- установление НДС Налоговым кодексом РФ, - зачисление НДС в полной мере в федеральный бюджет;
6	2005-2007 гг.	- снижение максимальной ставки НДС до 18 %, - изменение момента определения налоговых обязательств по НДС: при предварительной оплате и при отгрузке
7	2007г. – по настоящее время	- налоговый период по НДС увеличен до квартала - изменение порядка возмещения: возмещение НДС налогоплательщикам производится только по итогам проверки налоговой отчетности

а, значит, "невидимая рука рынка" Адама Смита по-прежнему заставляет их действовать оптимальным для общественного блага образом. А. Смит в своем труде говорил, что в прибавочной стоимости происходит процесс распада на две части. Одна из них – это источник заработной платы рабочих, а другая часть является прибылью предпринимателя на весь капитал, а также и на тот, в котором заложено авансирование затрат на средства производства и заработную плату [28, стр. 296].

Прибыль имеет зависимость от количества потребленного капитала, вложенного собственником в дело, и в полной степени не будет являться заработной платой. Эта вторая часть капитала собственника и будет создавать добавленную стоимость, которая отображена на рисунке 1.1.



Рис. 1.1. Процесс создания добавленной стоимости

Функции, которые выполняет налог на добавленную стоимость следующие:

- Фискальная функция.
- Распределительная функция.

Фискальная функция НДС представляется привлечением весомых поступлений налога в доходы бюджета благодаря простому взиманию и надежной базы налогообложения. Это помогает государству осуществлять наиболее важные собственные задачи, например оказание государственных услуг в сфере национальной обороны, правоохранительной деятельности, социальных услуг и многие другие.

НДС является лучшим вариантом для финансирования деятельности Европейского союза, вследствие того, что денежные поступления от налога на добавленную стоимость являются основным источником доходной части бюджета ЕС и наличие НДС в налоговой системе страны – это обязательное условие для его присоединения. Доходы от НДС представляют собой процентную надбавку к ставке НДС в государствах – членах, установленной решением Совета.

На современном этапе развития экономики России НДС имеет больше преимуществ по сравнению с прямыми налогами по следующим причинам:

- процесс занижения или скрытия выручки сложнее процесса скрытия прибыли, следовательно, уклонение от уплаты налога более затруднительно;
- взимание налога не является затруднительным, что способствует уменьшению расходов на этот процесс;
- на НДС не влияют результаты хозяйственно – экономической деятельности субъектов, а налоговые поступления стабильны.

Несмотря на то, что фискальное значение налога на добавленную стоимость колоссально, его регулирующее влияние на экономическую сферу тоже велико. Благодаря механизму обложения НДС, а также системе построения ставок осуществляется воздействие на процессы ценообразования и инфляции из-за фактического увеличения цены товара.

НДС на сегодняшний день повсеместно популярен по следующим причинам:

1. Основное преимущество НДС в том, что он дает возможность точного определения налоговой составляющей цены товара на каждом этапе производства и распределения, благодаря чему отсутствует риск повторного налогообложения.

2. Налог на добавленную стоимость освобождает от налога экспорт и облагает налогом импорт, что способствует ликвидации внутренних фискальных границ и обеспечивает конкурентоспособность.

Таким образом, НДС является одним из самых сложных налогов для администрирования. В то же время налог на добавленную стоимость считается одним из важнейших основных источников налоговых доходов бюджета. На долю НДС в консолидированном бюджете России приходится примерно четверть всех налоговых поступлений. НДС имеет широкую налоговую базу, и по сравнению с такими основными налогами, как налог на прибыль, налог на добычу полезных ископаемых, в меньшей степени зависит от конъюнктурных колебаний мировых цен на сырье и энергоносители и может обеспечивать устойчивое положение российской системы государственных финансов в долгосрочном будущем. Важное место, которое занимает налог на добавленную стоимость в бюджете, способствует многократному рассмотрению реформирования НДС.

## 1.2. Правовые основы исчисления и взимания налога на добавленную стоимость в Российской Федерации

Налог на добавленную стоимость закрепляется законодательно на уровне государства нормативно-правовыми актами. В статье 57 Конституции Российской Федерации прописано о том, что каждому необходимо платить законно установленные налоги и сборы.

Нормативно-правовое регулирование налоговых отношений в России основывается на ключевых положениях Законодательства РФ о налогах и сборах и разработанных ФНС РФ в их развитие приказах и методических рекомендациях. Законодательство о налогах и сборах осуществляет регулирование властных отношений по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в России, а также отношений, возникающих в результате ведения налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (рис. 1.2).

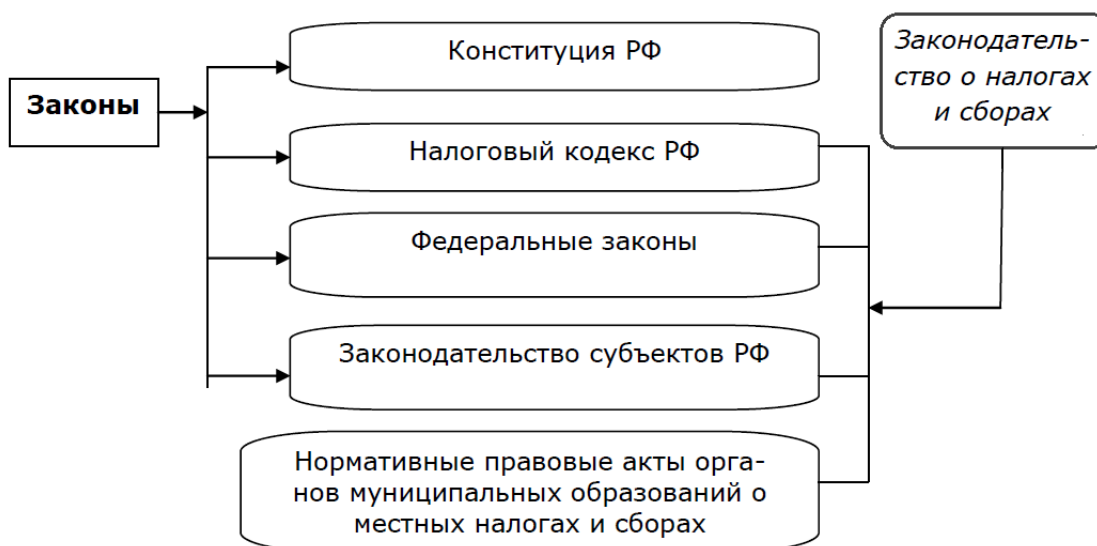


Рис. 1.2. Схема нормативно-правового регулирования налога на добавленную стоимость в России

Нормативно-правовая база представляет собой совокупность официальных письменных (изданных) документов, принятие которых осуществляет в определенной форме правотворческий орган. Правовая форма - это общеобязательное государственное предписание постоянного или временного характера.

Основным назначением нормативно-правовых документов является в закреплении правовой информации, а также придание словам юридического значения и в доведении правил поведения до адресата [31, стр. 16].

Фундаментальным законодательным документом, который следует применять при организации учета расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость, точности его исчисления и уплаты, является Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая – от 31.07.1998 №146 – ФЗ; часть вторая – от 05.08.2000 №117-ФЗ). Налоговый кодекс РФ (НК РФ) – кодифицированный законодательный акт, являющийся базой российского налогового законодательства.

Налоговый кодекс РФ подразделяется на две части. В первой части установлены общие принципы налогообложения, а вторая часть Налогового кодекса РФ посвящена исчислению и уплате каждого из налогов.

Важнейшее место в системе нормативного регулирования налога на добавленную стоимость отведено главе 21 части II Налогового кодекса РФ, в которой непосредственно закреплён порядок исчисления и уплаты НДС. Задачей этой главы является описание все деталей функционирования НДС в России. 21 глава содержит 35 статей, в каждой из которых установлены отдельные особенности необходимого аспекта. Налоговый кодекс официально не определяет в тексте главу 21 НК РФ как НДС, но налоговая база и период, льготы и ставки, вычеты и другие моменты тщательно и подробно описаны в этой главе.

По общему правилу Налогового кодекса Российской Федерации НДС необходимо уплачивать в бюджет государства всем организациям, работающим на общей системе налогообложения. Ключевую роль в этой главе занимают статьи об особенностях определения налоговой базы в различных случаях. Более подробно значимые статьи 21 главы Налогового кодекса РФ представлены в таблице 1.2.

Таблица 1.2

## Основные статьи 21 главы Налогового кодекса РФ

№ п/п	Название	Содержание	Норма НК РФ
1	2	3	4
1	Налоговая база и ее порядок определения при реализации товаров (работ, услуг)	Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в соответствии с настоящей главой в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг)	Статьи 153, 154
2	Момент определения налоговой базы при реализации (передаче товаров (работ, услуг) для налогоплательщиков с длительным производственным циклом	В отношении операций по реализации товаров (работ, услуг) момент определения налоговой базы устанавливается как: 1. день отгрузки (передачи) товаров (выполнение работ, оказания услуг); 2. наиболее ранняя из дат: день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг); день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав	Статья 167
3	Налоговые вычеты и восстановление	Организация может уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии	Статья 171 и 171 1

	сумм налога, которые приняты к вычету	со <a href="#">статьей 166</a> настоящего Кодекса, на установленные налоговые вычеты.	
	Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика	1. Организация использует право на освобождение от уплаты НДС. 2. Уплачивает НДС в общем порядке. Выбор возможен при условии, что за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн. руб.	Статья 145
5	Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)	1. Организация использует право на освобождение от налогообложения операций, предусмотренных пунктом 3 ст. 149 НК РФ 2. Организация отказывается от права на освобождение от налогообложения операций, предусмотренных пунктом 3 статьи 149 НК РФ При осуществлении облагаемых и необлагаемых операций налогоплательщик обязан вести их отдельный учет	Статья 149
6	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде превышает общую сумму налога, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, подлежит возмещению налогоплательщику.	Статья 173

Также следует принять во внимание федеральные законы, такие как:

- 1) Федеральный закон от 04.06.2014 № 151-ФЗ (ред. от 30.11.2016) «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»;
- 2) Федеральный закон от 29.12.2014 № 452-ФЗ «О внесении изменений в статью 165 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»;
- 3) Федеральный закон от 29.11.2014 № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»;
- 4) Федеральный закон от 21.07.2014 № 238-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 12 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные



законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям»;

5) Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»;

6) Федеральный закон от 30.05.2016 № 150-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»;

К основным законодательным актам, устанавливающим порядок исчисления и уплаты НДС, также относятся международные договоры, которые в системе законодательства по НДС можно разделить на две группы:

- а) соглашения, предусматривающие взаимные освобождения;
- б) соглашения о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле.

Согласно п. 5 ст. 174 НК РФ налогоплательщикам необходимо предоставлять в налоговые органы по месту своего учета налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость доопределенному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи не позднее 25-го числа следующего месяца за истекшим налоговым периодом.

Действующий формат, который описывает требования к файлам при передаче в электронном виде налоговой декларации по НДС в налоговые органы утвержден Приказом ФНС России от 29.10.2014 №ММВ-7- 3/558 «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме». По этому приказу также утверждена действующая форма налоговой декларации по НДС и порядок ее заполнения [20, стр. 58].

Таким образом, по своему правовому аспекту налог на добавленную стоимость является налогом на потребление. Конечное перераспределение налогового бремени между юридическим и экономическим плательщиком налога осуществляется при реализации товара окончательному потребителю.

Но этот момент может опередить множество этапов производства и оборота, на каждой из которых товар (или его экономические составляющие) становятся предметом сделок реализации, которые являются объектом налога на добавленную стоимость (т.е. служат юридическим основанием его уплаты).

### 1.3 Основные элементы налога на добавленную стоимость в России

Элементы налога на добавленную стоимость установлены 21 главой Налогового Кодекса РФ. Графически элемента налога на добавленную стоимость можно представить на рисунке 1.3.



Рис. 1.3 Основные элементы налога на добавленную стоимость в России

Согласно Налоговому кодексу РФ субъектом налогообложения признаются плательщики НДС – это лица и организации, которые осуществляют коммерческую деятельность на территории РФ (рисунок 1.4).

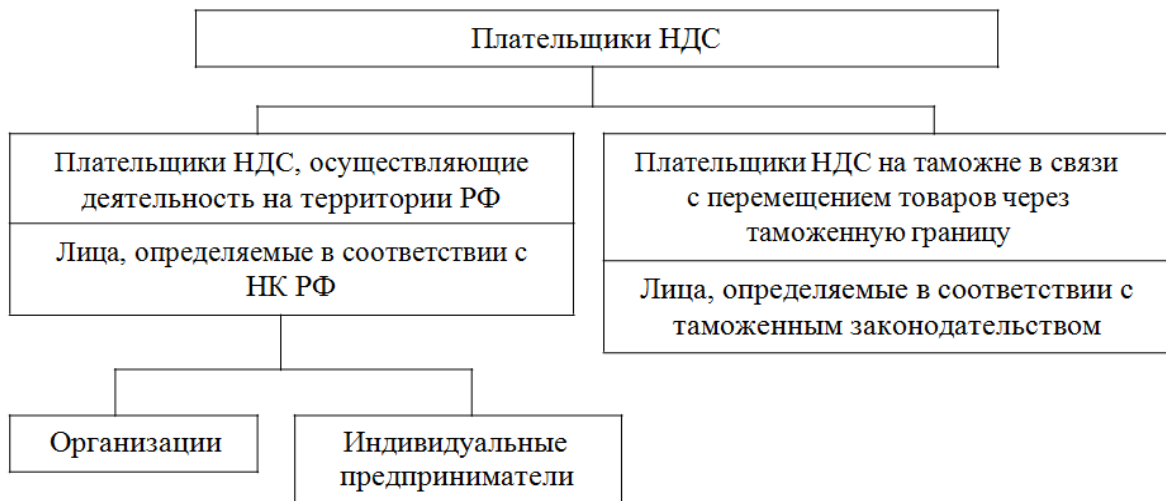


Рис. 1.4. Плательщики налога на добавленную стоимость

Соответственно, налогоплательщиками данного налога являются и предприятия, индивидуальные предприниматели, лица, осуществляющие перемещение товаров через территорию РФ (при пересечении таможенной границы они признаются налогоплательщиками НДС).

Законодательством РФ предусматривается обложение косвенными налогами не только товаров и услуг, производимых на территории РФ, но и товаров, которые пересекают таможенную границу РФ.

Плательщиками НДС, не являются [46, стр. 218]:

3. предприятия, не использующие упрощенную систему налогообложения и уплачивающие Единого налога на вмененную деятельность (далее – ЕНВД);
4. предприниматели, чья выручка за последние три месяца превышает 2 млн. рублей (то же касается компаний на упрощенном режиме налогообложения (далее – УСН) и ЕНВД);
5. юридические и физические лица, занимающиеся импортно-экспортными операциями;

На рисунке 1.5 представлены субъекты, которые не являются плательщиками НДС.

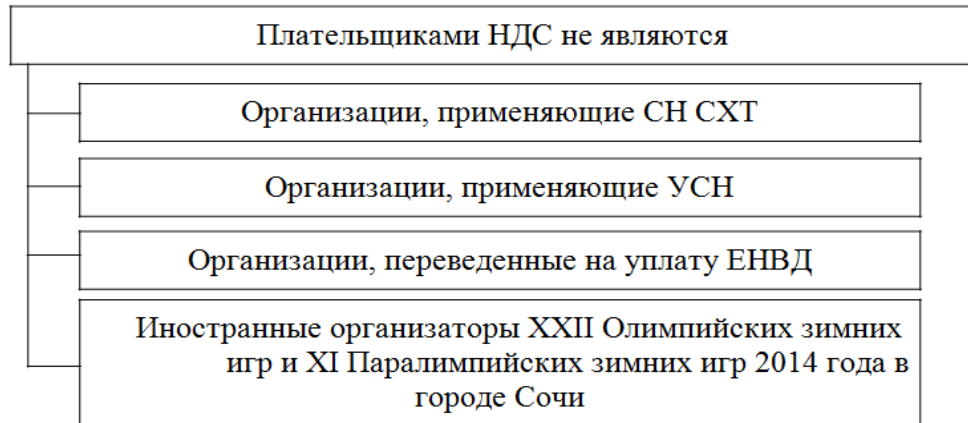


Рис 1.5. Субъекты, освобожденные от уплаты налога на добавленную стоимость

Обязательно налогоплательщик должен стать на учет в соответствующий налоговый орган. У иностранных организаций также есть на это право, для чего им нужно встать на учет в налоговом органе на территории РФ по месту расположения своего представительства. Для этого нужно подать письменное заявление в соответствующий налоговый орган от организации, представив при этом все необходимые документы. Налоговая инспекция несет обязанность выдать иностранной организации Свидетельство о постановке на учет. Если у иностранной организации больше одного подразделения на территории РФ, которые находятся в разных районах государства, то организация имеет право выбора любое подразделение, в котором она будет состоять на учете, и где будет осуществлять подачу налоговых деклараций за каждый налоговый период. В соответствии с этим, уплата налогов по всем операциям, которые производятся на территории РФ, будет осуществляться на территории того налогового органа, в котором иностранная организация стоит на учете. Обязательным условием является уведомление налоговых органов на территории остальных подразделений, представительств иностранной организации в письменном виде о выборе налогового органа, в котором состоит на учете иностранная организация [17, стр. 105].

На рисунке 1.6 отражен механизм освобождения от НДС.

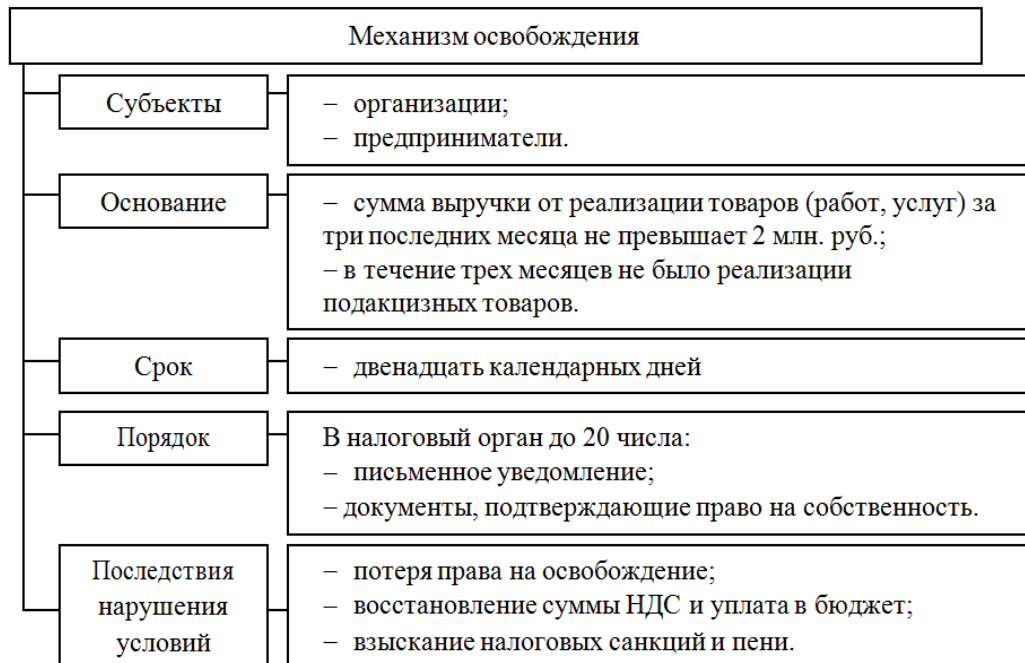


Рис 1.6. Механизм освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость

Объектом налогообложения признаются следующие операции (статья 146 НК РФ):

От уплаты НДС помимо плательщиков ЕНВД и УСН освобождаются сельхозпредприятия и агрофирмы (которые ведут ЕСХН - режим налогообложения). [9, стр. 217]. Но, несмотря на такое ограничение, могут возникать ситуации, когда лицо, которое освобождено от уплаты налога на добавленную стоимость вынуждено выставить в счете-фактуре. Тогда оно обязано в полном объеме вернуть в бюджет весь включенный в стоимость товаров или услуг налог.

Объектом налогообложения НДС являются:

- операции по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ, в том числе их безвозмездная передача;
- ввоз товаров на территорию РФ (импорт);

- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы по которым не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Налоговый период устанавливается как квартал для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета суммы налога, не превышающими двух миллионов рублей. Остальные случаи привязаны к такому налоговому периоду, как календарный месяц.

На сегодняшний день в России существуют 3 ставки налога на добавленную стоимость (рис. 1.7.).

Ставка налога на добавленную стоимость в размере 0% применяется при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, услуг по международной перевозке и некоторых других операций (согласно п.1ст. 164 НК РФ).



Рис. 1.7. Ставки налога на добавленную стоимость в России

Особенность ставки заключается в возможности получить налогоплательщиком возмещение из бюджета сумм НДС, предъявленных поставщиком и уплаченных налогоплательщиком, при условии предоставления в налоговые органы в установленные сроки

предусмотренных Налоговым кодексом РФ документов. Эти документы должны подтверждать обоснованность применения ставки 0%. В связи с тем, что экспортные операции имеют существенные пошлины в части обложения НДС и чтобы не допустить незаконного экспорта, Налоговый кодекс РФ предусматривает необходимость представления в налоговые органы большого числа документов, подтверждающих факт вывоза товаров за пределы территории РФ [42, стр. 57].

Ставка НДС 10% начисляется в случаях, когда осуществляются реализации продовольственных товаров, товаров для детей, периодических печатных изданий, книжной продукции и медицинских товаров.

Ставка НДС 18% применяется ко всем операциям, которые не подлежат обложению по пониженной и специальной ставке, т.е. используется по большинству товаров (работ, услуг), в том числе и при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Налоговая база для НДС устанавливается в отдельности при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории России и является стоимостной, физической или иной характеристикой объекта налогообложения. Налоговую базу при реализации товаров (работ, услуг) определяет налогоплательщик согласно главе 21 НК РФ и с особенностями реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

Общие правила определения налоговой базы:

6. Если ставка НДС одна, то налоговая база будет общей.

Так необходимо суммарно выявить налоговую базу по хозяйственным операциям, осуществленным на внутреннем рынке и облагающимся по одной ставке в соответствии с абз. 4 п. 1 ст. 153 Налогового кодекса РФ.

7. Если же ставки НДС разные, то и налоговые базы аналогично будут различны. В этом случае нужно определить налоговую базу по каждому виду товаров (работ, услуг) по отдельности, операции по реализации (передаче) которых облагаются по разным ставкам в

соответствии с абз. 4 п. 1 ст. 153 Налогового кодекса РФ. Выручкой являются денежные и натуральные поступления в счет оплаты с полученной от реализации товаров (работ, услуг), с имущественных прав выручки необходимо заплатить НДС. То есть сумма выручки и является налоговой базой.

Моментом определения налоговой базы признается дата, на которую налоговая база признается сформированной для того, чтобы с нее исчислить и уплатить НДС. На эту дату совершенная хозяйственная операция должна быть учтена при определении налоговой базы, и по ней должен быть начислен НДС. По общему правилу моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товаров, работ, услуг, имущественных прав; день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ и услуг, передачи имущественных прав. Однако для некоторых хозяйственных операций установлены особые моменты определения налоговой базы по НДС, указанные в статье 167 Налогового кодекса РФ.

Для целей НДС под выручкой понимаются все доходы, полученные от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав. Выручка должна быть исчислена в рублях. Налоговый кодекс требует, чтобы налоговая база была определена только в рублях. В случае если за проданные товары, выполненные работы или оказанные услуги контрагент расплатился валютой, эту сумму необходимо пересчитать в рубли. Пересчет производится по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки либо на дату получения предоплаты (аванса) в соответствии с п. 3 ст. 153, п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ.

Добавленная стоимость представляет собой стоимость, которую производитель в обрабатывающем производстве, предприниматель в сфере распределения добавляют к стоимости сырья, материалов или к стоимости тех товаров и продуктов, которые были приобретены для создания нового изделия или услуг [53, стр. 194].



При совершении облагаемых НДС операций налогоплательщики обязаны исчислить сумму налога. Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, схематично показан на рис. 1.8.

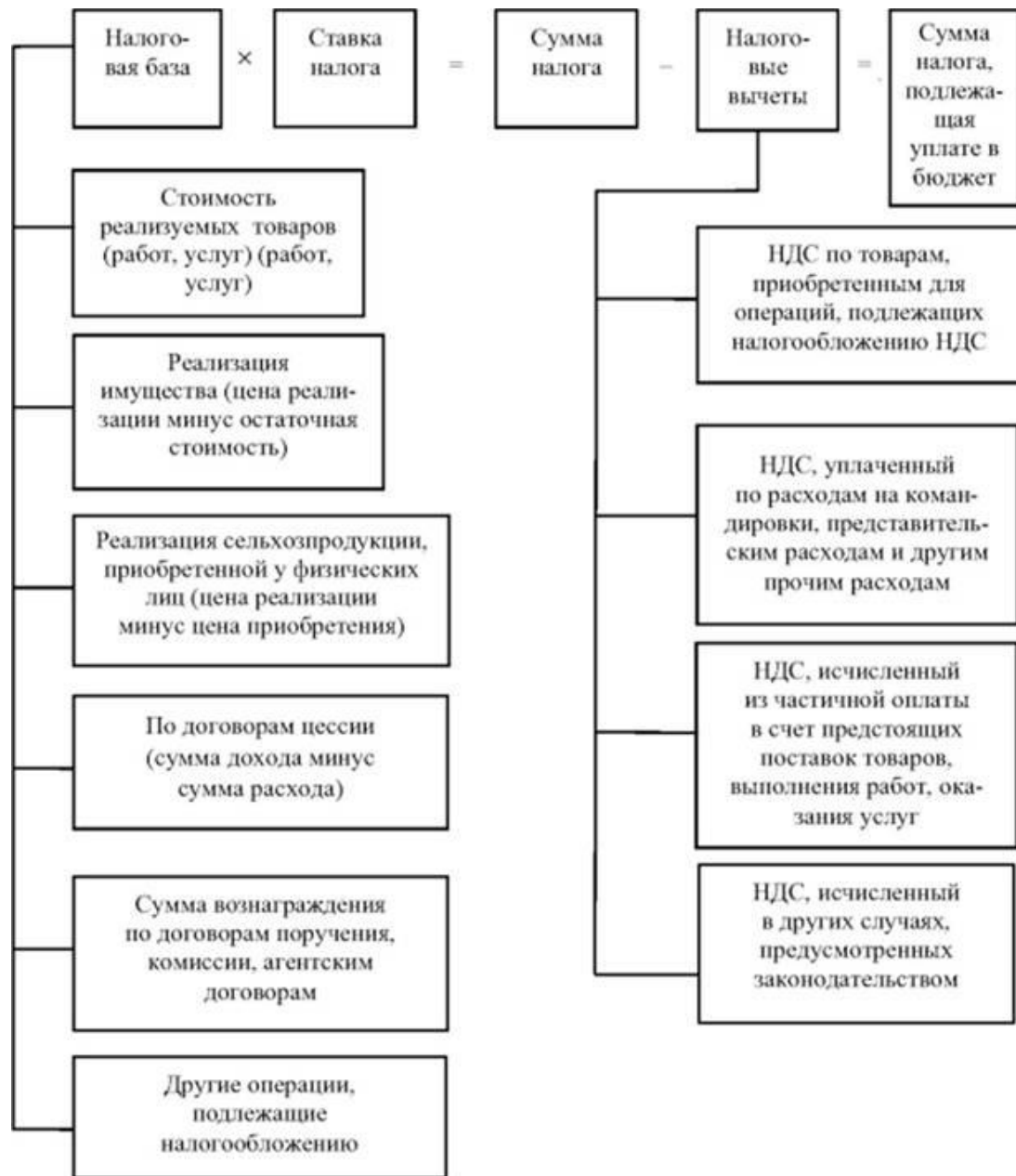


Рис. 1.8. Схема расчета налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет

С одной стороны, добавленную стоимость представляет собой сумму заработной платы и получаемой прибыли как основных элементов, входящих в состав добавленной стоимости, та и некоторых других элементов затрат налогоплательщика, связанных непосредственно с его производственным

циклом. С другой стороны, добавленная стоимость представляет собой разницу между выручкой от реализации товаров и произведенными при этом затратами [62, стр. 219].

Исходя из этих двух вариантов определения добавленной стоимости, можно сформулировать четыре механизма расчетов суммы НДС по формулам (1.1-1.4):

$$\text{НДС} = \text{Ст} * (\text{ЗП} + \text{П}) \dots\dots\dots (1.1)$$

где Ст – ставка налога,

ЗП – заработная плата,

П – получаемая прибыль;

$$\text{НДС} = \text{Ст} * \text{ЗП} + \text{Ст} * \text{П} \dots\dots\dots (1.2)$$

$$\text{НДС} = \text{Ст} - (\text{РП} - \text{МЗ}) \dots\dots\dots (1.3)$$

где МЗ – затраты

$$\text{НДС} = \text{Ст} * \text{РП} - \text{Ст} * \text{МЗ} \dots\dots\dots (1.4)$$

Сумма налога, исчисленная по каждому из представленных механизмов для конкретного промежутка времени (налогового периода), может получаться разной. Это объясняется тем, что при использовании разных механизмов исчисления НДС значения ЗП, П, РП и МЗ не совпадают между собой. Например, в третьем механизме речь идет о произведенной и реализованной в течение определенного периода продукции, а в четвертом – о реализованной продукции за тот же период [62, стр. 223].

Поскольку при исчислении налога могут применяться разные механизмы, важным становится законодательное установление порядка исчисления НДС. Наибольшее распространение в мире получил четвертый механизм расчета налога, он применяется и в России. На практике использование данного метода связано с тем, что он позволяет применить ставку налога непосредственно при сделке, поскольку не требуется определения собственно добавленной стоимости, а ставка применяется к ее компонентам (реализованной продукции и затратам).

НДС, подлежащий уплате в бюджет, представляет собой разницу между суммами НДС по реализованной продукции и суммами налога, принимаемыми к вычету, и рассчитывается по формуле 1.5:

$$\text{НДС}_\text{б} = \text{НДС}_\text{р} - \text{НДС}_\text{в} = \text{НБ} \times \text{С}_\text{т} - \text{НДС}_\text{в} \dots \dots \dots (1.5)$$

где НДС<sub>б</sub> – НДС, подлежащий уплате в бюджет;

НДС<sub>р</sub>- НДС от реализованной продукции и другим облагаемым операциям;

НДС<sub>в</sub>- НДС, подлежащий вычету;

НБ – налоговая база по налогу на добавленную стоимость.

При совершении облагаемых НДС операций, будучи налогоплательщиком НДС, обязаны исчислить сумму налога.

Сумма НДС определяется как произведение налоговой базы и ставки налога (п. 1 ст. 166 НК РФ). Налог исчисляется по следующей формуле:

$$\text{НДС} = \text{НБ} \times \text{С} \dots \dots \dots (1.6)$$

где НБ - налоговая база;

С - ставка налога.

Если осуществляются операции, которые облагаются по разным ставкам НДС, то необходимо учитывать такие операции отдельно (абз. 4 п. 1 ст. 153 НК РФ).

Для этого необходимо:

- 1) определить налоговую базу по каждому виду операций, облагаемых по разным ставкам;
- 2) исчислить отдельно суммы налога по каждому виду операций;
- 3) суммировать результаты.

Следовательно, при отдельном учете налог исчисляется по формуле:

$$\text{НДС} = (\text{НБ}_1 \times \text{С}_1) + (\text{НБ}_2 \times \text{С}_2) + (\text{НБ}_3 \times \text{С}_3) \dots \dots \dots (1.7)$$

где НБ<sub>1</sub>, НБ<sub>2</sub>, НБ<sub>3</sub> - налоговая база по каждому виду операций, которые облагаются НДС по разным ставкам;

С<sub>1</sub>, С<sub>2</sub>, С<sub>3</sub> - ставки налога, например 18%, 10% или 18/118.

Исходя из этого, сумма налога напрямую зависит от размера налоговой базы и применяемой по данной операции ставки НДС.

Сумма налога к уплате по операциям реализации (передачи, выполнения, оказания для собственных нужд) товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговых органах. Налоговые агенты, при наличии таковых, осуществляют уплату налога не по месту учета налогоплательщика, а по месту своего нахождения.

Обязанность налогоплательщиков и налоговых агентов заключается в предоставлении в налоговые органы по месту учета соответствующей отчетности - налоговой декларации в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

Таким образом, элементами налога на добавленную стоимость являются: налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговые ставки (0%, 10%, 18%), порядок исчисления, а также порядок и сроки уплаты налога. Налоговая база для НДС устанавливается отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ. Моментом определения налоговой базы признается дата, на которую налоговая база признается сформированной для того, чтобы с нее исчислить и уплатить НДС.

## ГЛАВА 2. АНАЛИЗ МЕХАНИЗМА ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И ПУТИ ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НА ПРИМЕРЕ ОАО «БЕЛМОЛПРОДУКТ»

### 2.1. Организационно-экономическая характеристика ОАО «Белмолпродукт»

Открытое акционерное общество «Белмолпродукт» (сокращенное наименование ОАО «Белмолпродукт») – это организация, являющаяся юридическим лицом, которая имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на самостоятельном балансе, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные права, нести ответственность, а также имеет смету и баланс.

ОАО «Белгородские молочные продукты» создано на основе Указа Президента РФ №721 от 01.12.1992г. «Об организационных мерах по преобразованию государственных предприятий в акционерные общества» на базе Гормолкомбината №2 02.02.1993 года.

ОГРН 1023101668952 от 11 декабря 2002 г.

ИНН 3125007871

КПП 312301001

Дата постановки на учёт 16 марта 1993 г. в Инспекции Федеральной Налоговой службы России по городу Белгороду

ОАО «Белгородские молочные продукты» - современный вертикально интегрированный агропромышленный Холдинг, включающий три производственные площадки, собственный земельный банк, обеспеченный системой искусственного полива, складские комплексы ёмкостью единовременного хранения более 40 миллионов банок готовой продукции, расположенные в Белгородской области. Наша специализация – производство высококачественной овощной, молочной и фруктовой консервации. На сегодняшний день наше современное пищевое производство

готово к выпуску более 10 миллионов условных банок сгущенного молока в месяц в различных видах потребительской тары: жесть банка, в т.ч. с легко вскрываемой крышкой, дой пак, ПЭТ бутылка, ПЭТ ведро, ламинированная туба, колбасная оболочка

Основной вид деятельности - промышленная переработка сельскохозяйственной продукции (молока), изготовление молочных консервов (молока сгущенного цельного, какао со сливками, кофе со сгущенкой, молока сгущенного вареного «Малютка» и т.д.), масла сливочного с растительными жирами, производство сыров плавленных и копченого; также предприятие осуществляет торгово-коммерческую, посредническую и внешнеэкономическую деятельности (Приложение 1).

Уставный капитал ОАО «Белгородские молочные продукты» на 31.01.2018 года составляет на 2 642 400 руб., форма собственности общества частная, при этом доли государства в капитале нет.

За отчетный период произошли изменения во внеоборотных активах. Сумма их увеличилась на 8692 тыс. руб. или на 10,6%, т.е. выбыло основных средств меньше, чем поступило, данное изменение положительно влияет на объемы производства так как является одним из основных его показателей.

В отчетном году по сравнению с базисным годом оборотные активы уменьшились на 184 527 тыс. руб., что составило 83% - это произошло за счет уменьшения дебиторской задолженности. Это является положительным фактором, так как способствует восстановлению деятельности компании, и увеличению реального притока денежных средств.

Значительно уменьшилась задолженность сторонних организаций - в 2017г. по сравнению с 2016г. на 184 527 тыс. руб. или на 17%, кредиторская задолженность снизилась - на 9,6%.

Источники имущества ОАО «Белмолпродукт» в 2017г. претерпели незначительное изменение - собственный капитал (уставный капитал, фонды накопления) остался неизменным, а заемные средства (кредиторская задолженность) уменьшились на 54%.

Положительной тенденцией на предприятии является существенный рост фонда заработной платы. В отчетном году по сравнению с базисным темп роста составил 20998 тыс. руб. На данное изменение повлияло увеличение численности работников и средней заработной платы.

В связи с тем, что в 2017 году значительно возросли объемы производства и продаж, произошло и увеличение выручки на 13% и себестоимости на 284 144 тыс. руб. или 12,7% по сравнению с 2016 годом. Так как выручка возросла незначительно, но больше чем затраты на производство в отчетном году наблюдается большое повышение прибыли на 11 897 тыс. руб., предприятие вышло из состояния убыточности.

В целом в 2017 году финансовое состояние предприятия улучшилось, об этом свидетельствует увеличение фонда заработной платы, выручки, прибыли, рентабельности. В отчетном году наблюдается значительный рост объемов производства, объемов продаж. ОАО «Белмолпродукт» является финансово независимым от внешних кредиторов. Однако предприятию необходимо быть более разборчивым в выборе партнеров, следует решать вопросы относительно погашения дебиторской задолженности. Необходимо более высокими темпами обновлять основные средства, приобретать новейшие машины и оборудование - это повысит производительность труда, улучшит качество производимой продукции.

На данный момент имущественное положение организации можно назвать развивающимся и перспективным.

Проведем финансовую оценку показателей ОАО «Белмолпродукт» за 2015-2017 годы и сведем данные в таблицу 2.1. (Приложение 1-3)

Анализ финансовых результатов ОАО «Белмолпродукт»  
за 2015-2017гг. (тыс. руб.)

Показатель	Годы			Абсолютное отклонение, ±		Относительное отклонение, %	
	2015	2016	2017	2016 г. /2015г.	2017г. /2016 г.	2016г. /2015 г.	2017 г./2016 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
Выручка,	2025908	2391059	2702127	365151	311068	118,02	113,01
Себестоимость продаж	1919390	2239933	2524077	320543	284144	116,70	112,69
Валовая прибыль	106518	151126	178050	44608	26924	141,87	117,82
Коммерческие расходы	50416	60131	72657	9705	12526	119,27	120,83
Прибыль от продаж	56102	90995	105393	34893	14398	162,19	115,82
Прочие доходы	129510	96748	46931	-32762	-49817	74,7	48,50
Прочие расходы	133465	139024	95165	5559	-43859	104,17	68,45
Прибыль до налогообложения	4009	8687	24829	4678	14142	216,69	285,82
Чистая прибыль	2703	6127	22049	3424	15922	226,67	359,87

Анализируя данные таблицы, можно сказать следующее: выручка ОАО «Белмолпродукт» на протяжении 3-х лет увеличивалась. В 2016 году по сравнению с 2015 годом темп прироста составил 18%, в 2017 году по сравнению с предыдущим годом увеличилась на 311 068 тыс. руб. или же на 15%, в 2017 году по сравнению с 2015 годом выручка выросла на треть. На увеличение выручки в компании ОАО «Белмолпродукт» повлияло увеличение объемов продаж.

Данные анализа показывают, что затраты на изготовление и реализацию продукции составили 94,7% от выручки в 2015 году; 93,7% в



2016 году и 93,4% – в 2017 году, что несомненно является положительным фактором, несмотря на низкий процент снижения себестоимости.

Валовая прибыль организации составила в 2015 году 106 518 тыс. руб. или 5,3% от выручки; 151 126 тыс. руб. в 2016 году (6,3% от выручки) и 178 050 тыс. руб. в 2017 году (6,6% от выручки). Увеличению суммы валовой прибыли поспособствовало снижение размера себестоимости продаж.

Прочие доходы и расходы у организации в отчетном периоде сильно сократились, так прочие доходы в 2017 году сократились по сравнению 2016 почти в 2 раза и составили 1,7% от выручки, прочие расходы увеличились на 31% в отчетном периоде к 2016 году и составили 3,5% от выручки.

Из вышеизложенного можно сделать вывод, о том, что на чистую прибыль ОАО «Белмолпродукт» основное влияние оказывают затраты на производство и реализацию продукции, в связи с тем, что они составляют от 93 до 95% от выручки. Остальные показатели расходов организации незначительны и находятся в пределах 1-7%, на величину чистой прибыли оказывают влияние факторы, формирующие валовую прибыль, так называемые факторы второго порядка.

Для осуществления требований главы 25 Налогового кодекса в программе реализован налоговый учет по налогу на прибыль в рамках общей системы налогообложения. Налоговый учет ведется параллельно бухгалтерскому учету и по аналогичным принципам. Для этого в состав программы включен план счетов налогового учета. По данным налогового учета автоматически заполняются налоговые регистры.

Основные налоги, которые уплачивает компания ОАО «Белмолпродукт» можно представить в таблице 2.2.

Основную долю налогов составляет налог на доходы физических лиц, который растет неуклонно из года в год и в 2017 году по сравнению с 2016 вырос на 18%.

Таблица 2.2

## Основные налоги, уплачиваемые ОАО «Белмолпродукт» (тыс. руб.)

Наименование показателя	Годы			Абсолютное отклонение, ±		Относительное отклонение, %	
	2015г.	2016г.	2017г.	2016г. /2015г.	2017г. /2016 г.	2016 г. /2015г.	2017г. /2016 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
Налог на прибыль организации	1 629,8	2 293,7	4 861,2	663,9	2 567,5	140,74	211,93
НДС	1 535,4	1 581,6	1 007,8	46,20	-573,80	103,01	63,72
НДФЛ	8 440,1	10 276,6	12 144,8	1 836,5	1 868,2	121,76	118,18
Транспортный налог	152,2	169,3	232,7	17,1	63,4	111,24	137,45
Налог на имущество	1 432,3	2 036,6	1 740,7	604,3	295,9	142,19	85,47
Всего:	13 189,8	16 357,8	19 987,2	-	-	-	-

Это связано с увеличением численности работников в связи с развитием предприятия, увеличением производства. Доля НДФЛ составила почти 54% от всего объема уплаченных налогов в 2017 году.

Налог на прибыль организации в 2017 году увеличился по сравнению с 2016 годом в 2,11 раз, так как увеличилась и сама прибыль в 2016 году относительно 2015 года в 2 раза. Налог на прибыль в 2016 году составил почти 21% от всех уплачиваемых налогов.

Налог на имущество в 2016 году вырос на 42,5% относительно предыдущего года, но в 2017 году снизился почти на 15% в связи с продажей нерентабельного оборудования.

Налог на добавленную стоимость значительно снизился в 2017 году по сравнению с предыдущим годом, на 36% или на 573,8 руб.

Транспортный налог в 2017 году увеличился на 37% в связи с приобретением новых машин, в 2016 году по сравнению с предыдущим годом также было увеличение на 11%.

Более отчетливо структуру налогов начисленных ОАО «Белмолпродукт» можно представить на рисунке 2.2.

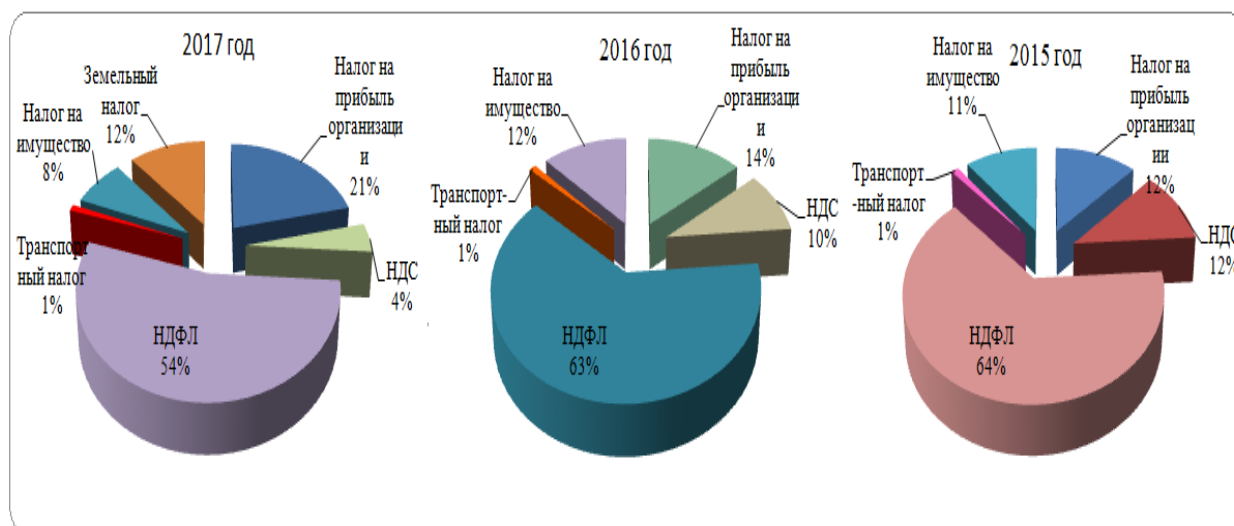


Рис. 2.2. Динамика структуры налоговых платежей ОАО «Белмолпродукт» в 2015 -2017 гг.

В современных условиях рыночной экономики играет ключевую роль в регулировании рыночных процессов и финансового наполнения бюджетов для функционирования государства налоговая нагрузка. Налоговая нагрузка, согласно Налоговому кодексу РФ, представляет собой отношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики. Налоговая нагрузка представляет бремя, которое наложено на организацию или сумму налогов и взносов, необходимую уплатить в бюджет. Размер налоговой нагрузки зависит от различных аспектов, ключевым является разновидность деятельности предприятия, поскольку размер налоговой нагрузки организации должен быть либо равен, либо выше налоговой нагрузки предприятия его видов деятельности, если она будет ниже, то это может послужить поводом для выездной налоговой проверки.

К общепринятой методике определения налоговой нагрузки на организацию является порядок расчета, который разработан Минфином России, согласно которому уровень налоговой нагрузки — это отношение всех уплаченных фирмой налогов к выручке, включая выручку от прочей реализации (формула 2.1).

$$НН = НП/В \times 100 \% \dots\dots\dots(2.1)$$

где НН — налоговая нагрузка на предприятие;

НП — общая сумма всех уплаченных налогов;

В — выручка от реализации продукции (работ, услуг);

Расчет по данной формуле налоговой нагрузки ОАО «Белмолпродукт» представлен в таблице 2.3.

Таблица 2.3

Анализ налоговой нагрузки ОАО «Белмолпродукт»

Наименование показателя	Годы			Абсолютное отклонение, ±		Относительное отклонение, %	
	2015г.	2016г.	2017г.	2016г. /2015г.	2017г. /2016 г.	2016 г. /2015г.	2017г. /2016 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
Выручка, тыс. руб.	2 025 908	2 391 059	2 702 127	365 151	311 068	118,0	113,0
Общая сумма всех уплаченных налогов, тыс. руб.	14 350,3	17 475,4	22 590,0	3 125,1	5 114,6	121,8	129,3
Налоговая нагрузка, %	7,1	7,3	8,4	0,2	1,1	102,8	115,1

По данным ОАО «Белмолпродукт» выявлено, что налоговая нагрузка у организации низкая.

ИФНС России по г. Белгороду публикует нормативные показатели налоговой нагрузки по видам экономической деятельности на официальном сайте. Основным видом экономической деятельности компании является производство молока и молочной продукции, это можно отнести к производству пищевых продуктов, включая напитки, и табака.

Представим данные налоговой нагрузки по данным ОАО «Белмолпродукт» и Федеральной налоговой службы России на рисунке 2.3 [7].



Рис. 2.3. Налоговая нагрузка в 2015-2017гг.

По данным рисунка 2.3. видно, что налоговая нагрузка организации ОАО «Белмолпродукт» гораздо ниже нормативной налоговой нагрузки по данным Федеральной налоговой службы. Если в 2015 и 2016 году этот показатель был ниже примерно на 60%, то в 2017 году в связи с резким возрастанием норматива налоговая нагрузка ОАО «Белмолпродукт» стала ниже на 70%. Исходя из этого, возрастает вероятность того, что организации грозит налоговая проверка.

Так, например в 2015 году составили 2 внеплановые проверки, в 2016 году - 12 (3 плановые, 9 внеплановых), а в 2016 году были проведены 33 налоговых проверок, из них 12 проверок из них: 9 внеплановые.

Таким образом, за период с 2015 года в отношении ОАО "Белмолпродукт" проведено 19 проверок (7 плановых, 12 внеплановых). По результатам проведённых проверок выявлено 36 нарушений. В 2018 году проверки не проводились.

## 2.2. Анализ механизма исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость ОАО «Белмолпродукт»

Объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость у организации ОАО «Белмолпродукт» является реализация товаров.

ОАО «Белмолпродукт» не использует право на освобождение от исполнения обязанности налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость. Также ОАО «Белмолпродукт» не осуществляет операции, которые не признаются объектом налогообложения, не подлежат налогообложению, а также не признаются реализацией.

ОАО «Белмолпродукт» уплачивает налог на добавленную стоимость с каждой операции по реализации товаров, работ и услуг.

При осуществлении продажи товаров и услуг в обязательном порядке выставляются накладные, акты и счета – фактуры, после этого все выписанные счета-фактуры заносятся в журнал учета счетов-фактур. Налогооблагаемая база определяется на основе Книги покупок и Книги продаж.

Книга покупок используется для регистрации документов (счетов-фактур), которые подтверждают оплату НДС при покупке товаров, выполненных работ, оказанных услуг, в целях определения суммы налога, подлежащей вычету (возмещению) в порядке, установленном Налоговым Кодексом.

Важный момент при исчислении налога на добавленную стоимость - это момент возникновения налогооблагаемой базы, который закрепляется в учетной политике в целях налогообложения. В соответствии с требованиями статьи 167 НК РФ организацией ОАО «Белмолпродукт» выбран момент возникновения налоговой базы по НДС «по отгрузке». При осуществлении оптовых продаж, продавец-налогоплательщик НДС ОАО «Белмолпродукт» на каждую операцию по реализации товара выписывает покупателю счет-фактуру, в котором по каждому виду товаров указывается применяемая

ставка налога и сумма налога, исчисленная с этой ставки. Эта обязанность налогоплательщика ОАО «Белмолпродукт» по выписке счетов-фактур предусмотрена статьей 169 НК РФ.

Чтобы рассчитать НДС, необходимо вначале вычислить налоговую базу, сумма которой заложена в книге продаж за каждый квартал. Для удобства расчет налоговой базы представлен отдельно по разным ставкам (таблицы 2.4, 2.5).

Таблица 2.4

Формирование налоговой базы по ставке 18%  
ОАО «Белмолпродукт», тыс. руб.

Наименование показателя	Годы			Абсолютное отклонение, ±		Относительное отклонение, %	
	2015г.	2016г.	2017г.	2016г. /2015г.	2017г. /2016 г.	2016 г. /2015г.	2017г. /2016 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
1 квартал	51 399,4	91 904,6	41 997,7	40 505,2	-49 906,9	178,8	45,7
2 квартал	39 546,0	71 863,1	53 502,0	32 317,1	-18 361,1	181,7	73,4
3 квартал	49 500,3	59 769,5	70 658,0	10 269,2	10 888,5	120,7	118,2
4 квартал	129 820,9	82 788,1	127 257,0	-47 032,8	44 468,9	63,8	153,7
Всего за год	270 266,6	306 325,4	293 414,7	36 058,8	- 12 910,7	113,3	95,8

По данным таблицы 2.4 можно сказать, что налоговая база по ставке 18% в 2017 году уменьшилась на 17,5% по сравнению с предыдущим годом и составила 293 414,7 тыс. руб. В значительной степени это произошло вследствие резкого падения налоговой базы за 1 и 2 кварталы, что связано с сокращением количества реализаций со ставкой 18%. Но благодаря существенному увеличению налоговой базы в 4 квартале 2017 года, падение за целый год не было очень низким.

Таблица 2.5.

## Формирование налоговой базы по ставке 10%

ОАО «Белмолпродукт», тыс.руб.

Наименование показателя	Годы			Абсолютное отклонение, ±		Относительное отклонение, %	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016г. /2015г.	2017г. /2016 г.	2016 г. /2015г.	2017г. /2016 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
1 квартал	444 683,1	536 554,9	587 586,1	91 871,8	51 031,2	120,7	109,5
2 квартал	402 725,0	487 999,6	565 401,5	85 274,6	77 401,9	121,2	140,4
3 квартал	438 776,6	513 928,2	591 342,4	75 151,6	77 414,2	117,1	115,1
4 квартал	587 668,7	636 974,0	696 587,7	49 305,3	59 613,7	108,4	109,4
Всего за год	1 873 853	2 175 457	2 440 918	301 604	265 461	116,1	122

Анализируя таблицы, можно сделать заключение о том, что в целом за 2017 год налоговая база по ставке 10% возросла по сравнению с предыдущим годом на 22% или на 265 461 тысяч рублей, а по сравнению с 2015 годом – на 30%. Этому фактору поспособствовало увеличение количества реализаций с налоговой ставкой 10%. Поквартально налоговая база по ставке 10% также увеличивалась и в 2017 году в отношении 2016 года, и в 2016 году по отношению к предыдущему году.

Ставка 0% начала использоваться ОАО «Белмолпродукт» сравнительно недавно, с 4 квартала 2016 года. Компания ОАО «Белмолпродукт» начала поставлять продукцию на экспорт в страны ближнего зарубежья, такие как Грузия, Узбекистан, Азербайджан и т.д., в связи с этим появились товары, вывезенные в таможенном режиме экспорта, и облагаемые ставкой 0%. Налогооблагаемая база по ставке 0% представлена на рисунке 2.4.



Таблица 2.6.

Расчет начисленного налога на добавленную стоимость ОАО  
«Белмолпродукт»

Показатель	Ставка налога	Формула	Года			Относительно е отклонение, %	
			2015	2016	2017	2016 г. /2015г.	2017 г. /2016 г.
1	2	3	4	5	6	7	
Сумма налога, тыс. руб. по ставкам:	0	НБ0 x C0	0	0	0	0	0
	1	НБ10 x C10	187 385,4	217 545,7	244 091,8	116,1	112,2
	18	НБ18 x C18	48 648,0	55 138,6	51 913,6	118,2	94,2
Сумма налога, тыс. руб. по всем ставкам	-	(НБ0 x C0) + (НБ10 x C10) + (НБ18 x C18)	236 033,4	272 684,3	296 005,4	115,5	108,6

По данным таблицы 2.6. сумма общего начисленного НДС в 2017 году составила 296 005,4 тыс. руб., что почти на 9% больше по сравнению с предыдущим годом, но в то же время в 2016 году прирост составил 15,5% по отношению к 2015 году. Сумма начисленного НДС по ставке 18% уменьшилась и составила 51 913,6 руб., а по ставке 10%, наоборот, увеличилась на 26 546,1 тыс. руб. или на 12% в 2017 году по отношению к 2016 году. Соответственно, компанией ОАО «Белмолпродукт» в 2017 году было продано товаров по ставке 10% больше.

Чтобы рассчитать налог на добавленную стоимость, который необходимо уплатить в бюджет, необходимо знать налоговые вычеты, то есть сумму НДС, который оплатила организация ОАО «Белмолпродукт», она состоит из суммы НДС уплаченной при приобретении товаров (работ, услуг), а также из суммы НДС с полученных авансов.

Таблица 2.7

Налог на добавленную стоимость, подлежащий вычету  
«Белмолпродукт», тыс. руб.

Наименование показателя	Годы			Абсолютное отклонение, ±		Относительное отклонение, %	
	2015г.	2016г.	2017г.	2016г. /2015г.	2017г. /2016 г.	2016 г. /2015г.	2017г. /2016 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
1 квартал	53 371,4	69 810,6	66 069,7	16 439,2	-3 740,9	130,8	94,6
2 квартал	47 065,9	61 334,7	65 838,7	14 268,5	4 504,0	130,3	107,3
3 квартал	52 393,9	61 797,9	71 057,9	9 404,0	9 260,0	117,9	115
4 квартал	81 666,5	78 159,4	92 031,3	-3 507,1	13 871,9	95,7	117,7
Всего за год	234 497,7	271 102,6	294 997,6	36 604,9	23 895,0	115,6	108,8

Исходя из данных таблицы 2.8 НДС, подлежащий вычету, составил в 2017 году 294 997,6 руб., что больше предыдущего года на 8,8%. Поквартально в 2017 году тенденция к увеличению НДС, подлежащего вычету, кроме 1 квартала, в котором произошло снижение показателя на 5,4%.

Для расчета налога на добавленную стоимость, который необходимо уплатить компанией ОАО «Белмолпродукт» в бюджет, необходимо:

НДС к бюджету = Сумма НДС начисленный – Сумма НДС к вычету.

Проанализируем НДС к возмещению за 3 года:

Таблица 2.8

Налог на добавленную стоимость, исчисленный к возмещению ОАО  
«Белмолпродукт» за 2015-2017гг.

период	2015 год	2016 год	2017 год	Темп роста 2016 к 2015 г., в %	Темп роста 2017 к 2016 г., в %	Темп роста 2017 к 2015 г., в %
1	2	3	4	5	6	7
1 квартал	348 856	387 685	99 185	11,13	-74,42	-71,57
2 квартал	324 938	400 576	134 141	23,28	-66,51	-58,72
3 квартал	393 748	353 413	363 789	-10,24	2,94	-7,61
4 квартал	468 092	439 921	410 696	-6,01	-6,64	-12,26
Сумма по годам:	1 535 634	1 581 595	1 007 811	2,99	-36,28	-34,37

Из вышеприведенной таблица можно сделать вывод о том, что сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная в 2017 году снизилась более чем на одну треть или на 36,3% по сравнению с предыдущим годом. Причиной годового снижения стал низкий НДС к возмещению за 1 и 2 кварталы 2017 года.

Если обычно сумма НДС к возмещению за квартал варьируется в пределах от 300 000 до 450 000 рублей, то в 2017 году НДС к уплате составил 99 185 руб. за 1 квартал (что ниже предыдущих показателей за эти кварталы более чем на 70%) и 134 141 руб. за второй квартал, этот показатель понизился в среднем на 60% по сравнению со 2 кварталом предыдущих периодов. В связи с этим НДС к возмещению в бюджет в целом за 2017 год снизился на 36% относительно 2016 года. Это произошло за счет увеличения налога на добавленную стоимость, подлежащего вычету.

ОАО «Белмолпродукт» заинтересовано в сокращении своих затрат на уплату налогов в связи с тем, что доля НДС значительна в общей сумме налогов.

Оптимизация налога на добавленную стоимость можно представить двумя способами:

1. Увеличение вычетов (сокращение расходов в бюджет и увеличение выплат поставщикам);

2. Начисление налога на добавленную стоимость при продаже товаров (дает возможность сократить выплаты по налогу до нуля), это можно использовать в двух случаях:

- если покупатели компании не используют вычеты по НДС (физические лица на патенте, ИП и ООО на упрощенных режимах налогообложения, банки, страховые фирмы, государственные и муниципальные учреждения);

- если покупатели фирмы применяют вычеты НДС, но полученную продукцию они перепродают фирмам, которые вычеты налога на добавленную стоимость не используют. Если условия хотя бы одного

варианта выполняются, то стоит договориться с покупателями о непредставлении счетов-фактур, на базе которых обычно начисляется НДС.

Таким образом, проанализировав налог на добавленную стоимость ОАО «Белмолпродукт» за период 2015-2017гг., можно сказать, что в 2017 году НДС сильно снизился по сравнению с 2016 и 2015 годами и составил 1007811 руб., что в среднем на 35% меньше. Налогооблагаемая база по налогу на добавленную стоимость в 2017 году в среднем выросла на 9% по сравнению с предыдущим годом. Уменьшение НДС к возмещению произошло вследствие того, что налог на добавленную стоимость к вычету оказался больше по отношению к НДС к уплате.

### 2.3. Актуальные проблемы порядка исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость

На сегодняшний день в области налога на добавленную стоимость можно обозначить несколько проблем, которые требуют оперативного решения со стороны Правительства и вызывают недовольство среди налогоплательщиков.

Одной из фундаментальных проблем являются налоговые правонарушения при исчислении налога на добавленную стоимость, основные виды, которых предусмотрены действующим Налоговым кодексом РФ:

- нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ); непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ);
- грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ);
- неуплату или неполную уплату сумм налога (ст. 122 НК РФ);
- невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ);

- непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ);
- неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст. 129.1 НК РФ);
- нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (ст. 133 НК РФ);
- неисполнение банком РФ решения о взыскании налога, а также пеней (ст. 135 НК РФ);
- непредставление банком РФ налоговым органам сведений о финансово- хозяйственной деятельности налогоплательщиков – клиентов банка РФ (ст. 135.1 НК РФ).

Законодательные акты Российской Федерации при введении НДС учитывают определенные особенности и закономерности в механизме его исчисления, которые связаны с уровнем социально-экономического развития страны, а также с политическими факторами. Характеристика использования и распространения НДС осуществляется фискальными и экономическими отличительными чертами налога. Фискальные преимущества НДС заключены в следующих элементах: высокой денежной доходности, так как почти каждый платит этот налог в не зависимости от получаемого дохода, обширности налогового бремени, включающей широкий спектр товаров, работ, услуг.

Основное влияние на доходность и эффективность НДС оказывает его распространение на все стадии производства и торговли, а также на все товары, работы и услуги. Это особенность налога используется для налогообложения торговых операций на международном рынке по принципу страны назначения. Структура НДС дает возможность определить для экспортных товаров общую сумму налога к возврату (т. е. обеспечить их вывоз освобожденными от налогообложения). А иностранные (импортные) товары обложить налогом, аналогичным, что и для продукции, произведенной на территории России.

Налог на добавленную стоимость оказывает равное воздействие по отношению к торговым операциям внутри страны. Характерной особенностью НДС является то, что при исчислении данного налога не учитывается сколько раз продукция меняла своего владельца до того, как попала к потребителю, и какая часть стоимости была добавлена на том или ином этапе реализации.

Налог на добавленную стоимость оказывает различное влияние на различные отрасли экономики. Чем больше материальных затрат и выполненных работ и оказанных услуг сторонних организаций, тем меньше сумма его оборота будет облагаться налогом. В неблагоприятных экономических условиях находятся трудоемкие отрасли экономики с высокой долей чистой продукции в валовом обороте.

Налог на добавленную стоимость считается «антисоциальным налогом». Отрицательным фактором налога является его регрессивность, вследствие того, что более тяжелая налоговая нагрузка возлагается на невысокие доходы малообеспеченных граждан. Жители приобретают одни и те же товары (работы, услуги) по одинаковым определенным ценам, которые включают одну и ту же сумму НДС, вне зависимости от величины своих доходов, вследствие этого суммы налога на добавленную стоимость в расходах малообеспеченного населения НДС составляют большую часть.

Еще одной проблемой является возмещение или возврат денежных средств из федерального бюджета. Так, в теории налогоплательщику достаточно просто осуществить возврат налога из федерального бюджета, но на практике данная процедура не так проста и «прозрачна». Основная функция налоговых органов заключается, в первую очередь, в том, чтобы максимально пополнить бюджетный фонд. И поэтому при стремлении налогоплательщика произвести возврат НДС ему приходится сталкиваться с немалыми проблемами.

Возмещение налога слишком сложная процедура, как для налогоплательщиков, так и для государства. Исполнить все требования

плательщиков по возмещению налога на добавленную стоимость очень сложно, но в отдельных ситуациях все же наблюдается. Общий порядок возмещения НДС закреплен в ст. 176 НК РФ. Он сводится к тому, что решение о возмещении или об отказе в возмещении НДС принимается налоговым органом по результатам проведения камеральной проверки налоговой декларации, в которой НДС заявлен к возмещению (таблица 2.9)

Таблица 2.9

## Основные этапы возмещения НДС

№ п/п	Этап	Сущность
1	2	3
1	Подача налоговой декларации в налоговый орган	Налогоплательщик заполняет и подает декларацию в налоговый орган
2	Камеральная проверка	Проверяется обоснованность заявленных налогоплательщикам требований
3	Составляется акт налоговой проверки	В случае выявления нарушений составляется акт налоговой проверки. Налогоплательщик имеет право обжаловать решение.
4	Возражение налогоплательщика	Налогоплательщик подает возражение в налоговый орган по результатам камеральной проверки
5	Вынесение решения	В случае, если налоговый орган не выявил нарушений, в течение 7 дней выносится решение о возмещении
6	Арбитражный суд	Налогоплательщик может обратиться в арбитражный суд с исковым заявлением. По исполнительному листу происходит возврат НДС

Налоговые органы вправе отказать в возврате (зачете) налога, или возвращают (зачитывают) налог с существенным нарушением срока. Чтобы проверить обоснованность возмещения НДС налоговый орган запрашивает документы от контрагента по сделке в рамках встречного истребования. Но получить документы контролерам удастся не всегда, вследствие того, что контрагент может быть ликвидирован, или документы уже некому предоставлять. В таких случаях налоговые органы имеют право отказать в возмещении налога. Отказ обосновывается тем, что компания пытается получить налоговую выгоду по сделкам, которые невозможно подтвердить.

Однако у судей на данный счет иное мнение и неполучение документов от контрагента не может являться основанием, чтобы отказать в возмещении налога [37, стр. 468]. При этом, если у налоговых органов есть сомнения в получении компанией необоснованной налоговой выгоды, то они сами обязаны доказать суду незначительность сделок с контрагентом. Если они этого сделать не могут, то препятствий к возмещению НДС быть не должно.

Причиной отказа в возмещении НДС может стать неуплата налога контрагентом. Одного этого обстоятельства налоговым органам бывает достаточно для вынесения решения об отказе в возмещении. Однако неуплата контрагентом НДС в бюджет не лишает заявителя права на возмещение налога, поскольку законодательство не ставит право на возмещение покупателем по сделке НДС в зависимость от перечисления данного налога в бюджет его контрагентом. Следует отметить, что сроки возмещения налоговые органы соблюдают не всегда. В некоторых случаях налоговые органы считают, что при возврате НДС может применяться общий порядок возмещения налогов. Иными словами, контролеры предлагают возмещать налог по нормам ст. 78 НК РФ – в течение месяца с момента подачи заявления на возмещение налога.

Следует отметить, что острой проблемой возмещения НДС является также незаконное возмещение НДС. Конкретно речь идет о возмещении НДС при экспорте товаров с использованием «фирм-однодневок». В случае проведения проверки контролирующими органами проверяется вся цепочка поставщиков, вплоть до производителя товара. Основным направлением решения данной проблемы является снижение количества таких «фирм-однодневок». Самым основным моментом является ужесточение мер регистрации организаций и индивидуальных предпринимателей [43, стр. 29].

Еще одной немаловажной проблемой является искусственное завышение стоимости товара. Для решения данной проблемы предлагаем ужесточить контрольные меры со стороны государства, как налоговых органов, так и налогоплательщиков. Особый государственный контроль



применить к межрайонным налоговым инспекциям, для того, чтобы инспектор не нарушал законодательство и осуществлял поставленные перед ним функции и задачи, ведь от качества работы сотрудников зависит и эффективная деятельность налогоплательщиков.

Таким образом, основными проблемами исчисления и уплаты НДС является неоднозначность несовершенство регулирования возмещения НДС, использование «фирм-однодневок» для возмещения НДС, завышение стоимости товаров. Основные усилия следует направить на совершенствование законодательства и процедур, требующих больших накладных расходов и в то же время мало что дающих для увеличения платежей в бюджет.

#### 2.4. Перспективы совершенствования НДС в России

Налог на добавленную стоимость относится к федеральным налогам в Российской Федерации и на 100% зачисляется в федеральный бюджет согласно Налоговому кодексу РФ. Доля налога на добавленную стоимость самая высокая в российском бюджете. Так НДС на товары, ввозимые на территорию России в 2016 году, составил почти 22%, а НДС по реализации товаров и услуг составил более 30%, то есть суммарно налоговые доходы от НДС составили больше половины от всех поступивших налогов в федеральный бюджет РФ [63, стр. 59].

Ключевым моментом работы, после рассмотрения различных сторон экономической природы и существования налога на добавленную стоимость, является прогнозирование дальнейшего развития налога, а также предположение путей по его совершенствованию.

Можно выделить следующие направления, которые смогут привести налог на добавленную стоимость в близкий к идеальному вид, наряду с чем ведутся предположения о целесообразности отмены налога вовсе или, как

альтернативы, заменить его на налог с продаж. Такими путями совершенствования считают (рисунок 2.5):



Рис. 2.5. Пути совершенствования налога на добавленную стоимость

Рассмотрим каждый из возможных вариантов в отдельности на предмет эффективности и необходимости применения в налоговой системе по направлению налога на добавленную стоимость:

Изменение налоговой ставки.

Одним из вариантов является установление ставки НДС 10% для всех товаров, работ и услуг, облагаемых по ставке 18% НДС. Для импортируемых товаров необходимо увеличить таможенную пошлину на сумму уменьшения НДС, это поспособствует экономическому укреплению Российского рынка, так как увеличение цены импортных товаров незамедлительно повлияет на снижение спроса, и, напротив, приумножит конкурентоспособность отечественных производителей. Важным, при совершении таких действий, является готовность к отрицательному эффекту, проявляемому в виде замедления модернизации наукоемких отраслей, например - увеличению стоимости современной импортной техники. В этом случае потери бюджета, по прогнозам, не должны будут превысить 0,4-0,5% ВВП и будут определяться уменьшением налога лишь для отечественной продукции, продаваемой на территории России, что меньше запланированных расходов правительства на поддержку экономики. В планах законодательных органов является ликвидация некоторых льгот по НДС, предусмотренных статьей 149

НК РФ и в данной ситуации при единой ставке НДС, равной 10% поступления налога в бюджет могут увеличиться.

Другой величиной единой ставки, предложенной Минэкономразвития становится ставка в 12%, заменяя действующие 18% и 10%. Потери бюджета, по оценкам министерства, смогут восполняться вследствие повышения ставки акцизов на величину уменьшения ставки НДС на подакцизную продукцию и за счет увеличения поступлений НДС и других налогов. Введение единой ставки в размере 12% позволит существенно упростить администрирование этого налога, как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков, у которых не будет необходимости вести трудоемкий отдельный налоговый учет. Также снижается вероятность уклонения от уплаты НДС, путем неправомерного применения пониженной ставки [55, стр. 108].

Также разрешится ситуация, когда налогоплательщики, применяющие пониженную ставку, но имеющие низкую добавленную стоимость, получали отрицательную сумму НДС, подлежащую возмещению из федерального бюджета, так как суммы НДС по приобретенным материальным ресурсам, облагаемым по основной ставке, превышают сумму начисленного НДС по реализуемым товарам (услугам). Такая ситуация характерна для сельскохозяйственных товаропроизводителей, пищевой промышленности и ряда других отраслей.

Единая ставка будет способствовать выравниванию налогового режима для всех хозяйствующих субъектов.

Возможное снижение ставки НДС до 12% с нынешних 18% имеет много положительных аспектов. К прямым эффектам, связанным со снижением НДС относится увеличение налоговой базы по другим налогам (на прибыль, единого социального и подоходного налогов) в результате роста свободных средств предприятий. Для компенсации выпадающих доходов бюджета возможно повышение ставок акцизов, которое в свою очередь, сократит поступления от налога на прибыль.

Косвенный эффект от снижения НДС проявится в росте экономики и сопутствующем росте налоговых отчислений. Собираемость НДС не превышает 66-67%, а реальная эффективная ставка составляет 11,4%. Установление ставки на уровне 12% будет позитивно влиять на экономику: наличие единой ставки упростит налоговую систему и улучшит собираемость НДС [67, стр. 143].

Снижение ставки налога послужит хорошей платформой для обеспечения направления предпринимателями инвестиций в отрасли с высокой добавленной стоимостью, включая высокие технологии, а также проекты с импортом дорогостоящего оборудования. Наряду с этим, необходимость снижения ставки налога связана с тем, что налоговая нагрузка появляется в момент возникновения прибыли, а не добавленной стоимости.

Снижение ставки НДС вызовет снижение цен на потребительские товары, но существуют как положительный, так и отрицательный эффект. Во-первых, весомая доля продукции первой необходимости (продовольствие, медикаменты, детские товары) облагаются на данный момент по льготной ставке 10%, а применение единой ставки 12% вызовет рост цен на эти товары, а во-вторых, в условиях снижения производителями и продавцами цен на реализуемую продукцию начнется неизбежный рост спроса, который повлечет за собой рост инфляции, а в последствии, перегрев экономики. В-третьих, в результате снижения ставки существует возможность привлечения дополнительного притока импортных товаров в страну, что отрицательно повлияет на конкурентоспособность отечественных товаров, в основном сельскохозяйственной и обрабатывающей промышленности. Положительный же эффект снижения ставки налога и применения пониженной единой ставки, во-первых, состоит в упрощении механизма администрирования налога, а также исключения возможных ситуаций мошенничества при применении распространенных схем, связанных с наличием дифференцированных ставок налога на добавленную стоимость, а во-вторых, снижение основной ставки НДС для большинства продукции, что негативно

скажется и приведет к серьезным социальным последствиям, а следовательно является деятельностью нецелесообразной в сложившихся условиях существования экономики страны. Дальнейшее проведение реформ в отношении налога на добавленную стоимость наиболее эффективно по направлению снижения ставки налога, но сохраняя дифференцирование.

По итогам применения такой ставки, проценты по кредитным средствам снизятся, теневая экономика перестанет обладать привлекательностью, так как мошеннические действия с налогом перестанут быть рентабельными, а предприятия приумножат оборотный капитал.

Другим вариантом является снижение ставки налога на 14%, оставляя при этом действующую ставку 10% по конкретным группам продукции. Выпадающие доходы при текущем способе составляют около 1,3% ВВП, в случае же унификации ставки в 12% прямые выпадающие доходы будут равны 2% ВВП, что является соразмерным с годовыми затратами на оборону РФ.

Наряду с положительными аспектами применения единой пониженной ставки, имеют место и отрицательные. Сводятся они к невозможности потерь бюджета на ближайшие сроки, руководствуясь планами по увеличению расходов на решение демографической ситуации и дальнейшее развитие пенсионной реформы, а также удержание инфляционного роста, выделение средств в систему образования для увеличения производительности труда и многого другого.

При сложившейся экономической ситуации, восстановление доходов произойдет, по объективным оценкам, через 8-12 лет но в связи с экономической нестабильностью не только в стране, но и в мире, невозможно построить долговременные прогнозы состояния бюджетной, поэтому утверждать о эффективности снижения ставки достаточно проблематично.

Применение более эффективных налоговых льгот.

Некоторое количество стран применяет на данный момент следующие виды льгот: нулевая ставка, пониженная ставка от 2% до 5%, освобождение от уплаты налога и установление необлагаемого порога для малого предпринимательства, что различается с российскими льготами только наличием пониженной ставки. В данной современной экономике изменение или применение новых льгот способно повлиять на решение ряда проблем, связанных с НДС. Большой процент в количестве льгот занимают освобожденные от уплаты налога биржевые операции по ценным бумагам, банковская деятельность и деятельность страховых организаций. Такие льготные условия обусловлены социальным значением для общества, и, в то же время, являются лоббированием интересов определенных лиц, а потому переломной может стать отмена существующих льгот и создание льгот, в большей степени значимых для населения страны.

Также, одним из важных вопросов является установление пониженной ставки, не превышающей 10% на продукцию первой необходимости (мука, молочный ассортимент товаров, медикаменты), и тождественное повышение ставки на реализацию предметов роскоши (ювелирные изделия), что позволит увеличить объем взыскания налога с обеспеченной части страны.

Вариантом, вместе с тем является способ создания льготных условий для малого предпринимательства, состоящий в том, что при установлении границы их освобождения от обязанности налогоплательщиков, важным остается принимать во внимание инфляцию и положение малого предпринимательства. С учетом факта, что порогом освобождения от уплаты налога являются 2000000 рублей, согласно статье 145 НК РФ, уровень инфляции непрерывно повышается, а следовательно порог освобождения целесообразно увеличивать.

Параллельно необходимо рассмотреть случай, при котором будут действовать ставки 0%, заменяя освобождение по уплате налога сельскохозяйственными структурами и малым предпринимательством. Стоит принимать во внимание факт полного освобождения от уплаты налога, при

котором «не плательщик», не имеет права на возврат НДС по приобретению и выставлению в счетах-фактурах налога по реализации, что тормозит развитие спроса на товар оптовыми покупателями. При использовании льготы в виде ставки 0%, налогоплательщики могут использовать право на возврат налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам, а также право на выставление в счетах-фактурах НДС по реализованной продукции, что благоприятно влияет на спрос.

Совершенствование администрирования налога на добавленную стоимость.

Реформирование порядка возмещения налога на добавленную стоимость является актуальным, так как меры увеличения взыскания налогов способствуют переходу к действительному снижению основной ставки налога. При прежних условиях налогового администрирования нецелесообразным является снижение ставки, так как потери бюджета будут увеличиваться. НДС является фискальным налогом, составляющим большую часть настоящего бюджета, и подвержен коррупции и нарушениям: одни лица (фирмы) незаконно возвращают миллиарды российских рублей, в то время, как другие за долгие годы не могут возместить сумму НДС на законных основаниях. А ролью налоговых органов все чаще является обеспечение полного контроля над исполнением обязательств по уплате налога поставщиками проверяемых плательщиков. Необходимость чего доказывает неисполнение зачастую своих обязательств контрагентами налогоплательщиков, причем отсутствие у них ответственности за результаты деятельности третьих лиц не дает возможности инспекциям отказывать в возврате сумм НДС. Здесь имеется ряд барьеров, которые дают возможность считать возмещения по налогу необоснованными, так, в случае непроявления налогоплательщиком при осуществлении сделок с контрагентами бдительности, по решению судебных органов налоговой в праве дополнительно начислять суммы налога. Важным является уточнение, что документация, необходимая для осведомленности о роде деятельности

контрагентов носит информационный характер (копия свидетельства о регистрации в налоговых органах, выписка из ЕГРЮЛ), подтверждая наличие полномочий тех, или иных лиц (доверенность, расписка), а потому обладание налогоплательщиком такого рода документами не служат гарантом безопасности от налоговых рисков. Недобросовестные налогоплательщики обладают возможностью создавать фирмы-однодневки, вести фиктивный экспорт, искажать информацию в документации при экспорте, завышать цены при приобретении продукции. Каждый год, в результате совершения таких мошеннических действий, страны ЕС теряют в бюджете порядка 4,5 миллиарда евро, а потери России оцениваются в 1,5-2 миллиарда рублей [22, стр.467]. Основные направления реформирования НДС в России представлены на рисунке 2.6.



Рис 2.6. Предложения по реформированию НДС на современном этапе

В результате сравнения тенденций фактического поступления налога в бюджет Российской Федерации, сумм НДС к возврату, а также темпами



увеличения экспорта в стране, замечено, что сумма налога, которая возвращается организациям-экспортерам, равна фактически половине всего количества налога на добавленную стоимость, поступившей в государственный бюджет. Разница поступлений от экспортных и импортных товаров в нашей стране демонстрирует высокую планку возмещения налога, с применением по экспортируемым товарам ставки 0%, а поэтому совершенствование администрирования налога по экспортным операциям является первостепенной и важнейшей задачей, а также, приоритетным направлением налоговиков является усиление контроля над законностью возврата как по внешним, так и по внутренним операциям по налогу на добавленную стоимость, в следствие чего необходимым является рассмотрение следующей совокупности действий:

1. создание совместно с органами внутренних дел единой базы утерянных паспортов и паспортов умерших лиц. Ежегодно, а также перед регистрацией нового юридического лица данные паспортов и ответственных лиц организации должны сверяться с базой, что затруднит создание фирм-однодневок и увеличит стоимость предоставляемых услуг а затем, вынудит недобросовестных налогоплательщиков отказаться от них;

2. ввести в НК РФ понятия «фирма-однодневка», «недобросовестный налогоплательщик»;

3. ввести ответственность налогоплательщика за уплату НДС своими самыми крупными поставщиками в целях налоговых вычетов, что будет достаточно сложно воплощаться в жизнь, не ладя с законодательством, но послужит эффективной мерой для борьбы с обналичиванием денежных средств;

4. введение кардинально нового механизма расчетов налогоплательщиков с бюджетом состоит в том, что государство является участником расчетов со всеми плательщиками в части НДС, а платежи по налогу будут осуществляться через бюджет, что послужит надежной

гарантией полной уплаты в бюджет. При этом механизме все налоги уплачиваются в бюджет, а вычеты возможны в отношении уплаченного НДС;

5. введение НДС-счетов, это можно описать следующим образом. Получаемые от покупателя суммы налога идут на специальный счет, с которого невозможно было бы взять деньги для целей, кроме уплаты НДС поставщику и уплаты бюджету НДС и других налогов, что поможет снизить возможность совершения операций, связанных с обналичиванием денежных средств, исключая введения дополнительных мер изменения практики налогового контроля.

Для приближения налога на добавленную стоимость, процесса его взимания и освобождения к идеальному состоянию, помимо вышесказанного, намечен следующий ряд действий:

- Во-первых, в целях повышения конкурентоспособности отечественных фирм, деятельность которых связана с оказанием финансовых услуг, необходимо составить перечень определенных услуг, предоставляемых профессиональными участниками рынка ценных бумаг, которые подлежат освобождению от уплаты налога: депозитарные, брокерские и услуги управляющих активами. Для этих же фирм ликвидировать существующую диспропорцию в вычислении операций, которые облагаются и не облагаются налогом на добавленную стоимость не через учет валовых оборотов, а через учет прибыли налогоплательщика.

- Во-вторых, в планах правительства ликвидировать противоречия, непосредственно связанные с применением НДС. В этом аспекте считается необходимым восстанавливать суммы налога по выбывшим товарам и основным средствам в случае хищений или недостач, обнаруженных по результатам проведения инвентаризации. Относится предложение к осуществлению строительно-монтажных работ, влияющих на увеличение первоначальной стоимости недвижимости. Наряду с этим, разработан порядок учета разницы, возникающей по перерасчету обязательств,

выраженных в валюте в российские рубли, фиксированных в момент отгрузки, без проведения корректировок.

- В-третьих, вычисление сумм НДС и использования счетов-фактур в ситуации уменьшения цен на продукцию, услуги, имущественные права, что актуально для фирм, предоставляющих скидки в виде уменьшения цены. В случае вступления изменений в силу счет-фактура будет выставляться на сумму разницы с пометкой «перерасчет», с соблюдением специальных требований к такому документу, причем отпадет необходимость в предоставлении инспекциям корректирующих деклараций [55, стр.107].

Четвертым моментом, внести предложение об освобождении от обложения НДС не только предоставление в аренду спортивных сооружений для проведения организациями физкультуры и спорта спортивно-зрелищных мероприятий, но и мероприятия по подготовке к их проведению. В связи с планируемым системным контролем над внешнеэкономической деятельностью, предлагается исключить банковские выписки из перечня документов, представляемых в налоговые органы для подтверждения налоговой ставки по экспорту в размере 0%.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

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 по поступлениям в бюджет государства.

Введение НДС является целесообразным способом взимания налога: он обеспечивает высокие государственные доходы, ему свойственны нейтральность и эффективность. Налоговая система, построенная на базе НДС, обеспечивает высокую стабильность поступлений в бюджет и незначительную зависимость его от характера экономической конъюнктуры. Этот вид налога составляет устойчивую и широкую базу формирования бюджета, а любое незначительное повышение его ставок существенно увеличивает поступления в бюджет.

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.

На основании проведенного анализа можно сделать вывод, что финансовые показатели ОАО «Белмолпродукт» показывают в основном положительную динамику, что свидетельствует об эффективной работе и применении верного способа оптимизации производства.

Проанализировав ОАО «Белмолпродукт» показало, что выручка на протяжении 3-х лет увеличивалась. В 2016 году по сравнению с 2015 годом темп прироста составил 18%, в 2017 году по сравнению с предыдущим годом увеличилась на 311 068 тыс. руб. или же на 15%, в 2017 году по

сравнению с 2015 годом выручка выросла на треть. На увеличение выручки в компании ОАО «Белмолпродукт» повлияло увеличение объемов продаж.

ОАО «Белмолпродукт» признается налогоплательщиком следующих налогов: Налог на прибыль организации, НДС НДС Налог Транспортный налог Налог на имущество.

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

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 или снижение ставки налога на добавленную стоимость;
- новый подход к администрированию, основанный на улучшении контроля налоговыми органами за порядком исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

Планируемое снижение ставки НДС – это первый шаг его совершенствования, последующими шагами должны стать: усиление собираемости косвенных налогов (повлияет на повышение эффективности налоговой системы в целом); упрощение налогового администрирования, и в результате – сокращение масштабов уклонения от уплаты налогов.

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.

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

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Текст]: офиц. текст. – М.: Юристь, 2018. – 63 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая. [Текст]: офиц. Текст. — М.: Омега-Л, 2018. – 793 с.
3. О налоге на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: // федер. закон от 6.12.1991 г. № 1992- 1 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». Разд. «Законодательство».
4. Абрамова, А. С. Раздельный учета налога на добавленную стоимость [Текст] / А. С. Абрамова // Бухгалтерский учет. – 2017. - №2. – С. 33-37.
5. 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.
6. 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.
7. Антонова, Е. В. Выбор методики определения налоговой нагрузки на предприятии [Текст] / Е. В. Антонова // Налоги и налогообложение. – 2016. –№ 5. – С. 350-363.
8. Берг, О. Н. Налоговые вычеты по НДС [Текст] / О. В. Берг // Российский бухгалтер. – 2016. - № 11. – С. 44 - 58.
9. Беспалов, М. В. Схемы минимизации налогообложения [Текст]: учеб. пособие / М. В. Беспалов. – М.: АСТ, 2017. - 368 с.
10. Варламова, В. В. Новые формы счетов-фактур: инструкция по применению [Текст] / В. В. Варламова // Все для бухгалтера. – 2016. - №4 (268). – С. 33-37.

11. Вылкова, Е. С., Романовский М. В. Налоговое планирование [Текст]: учеб. пособие / Е. С. Вылкова, М. В. Романовский. – СПб.: Литера, 2017. – 634 с.
12. 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.
13. 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.
14. 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.
15. 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.
16. Журавлева, И. А. Роль создания глобальных цепочек добавленной стоимости на современном этапе развития экономики [Текст] / И. А. Журавлева // Евразийский союз ученых. – 2016. - № 6-1 (15). – С. 44 – 47.
17. Зарипов, В. М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот [Текст] / В. М. Зарипов // Закон. – 2015. - № 2. – С. 102 – 109.
18. Иванов, Н. Ф. Налоги и налогообложение [Текст]: учебное пособие / Н. Ф. Иванов – М.: ТГТУ, 2016. – 280 с.
19. Климова, М. Новый порядок заполнения (ведения) документов по НДС [Текст] / М. Климова // Налоговый вестник. – 2016. - №3. – С. 20-28.
20. Колчин, С. П. Налоги в РФ [Текст]: учебник / С. П. Колчин. – М.: Юнити – Дана, 2016. – 254 с.



21. Косов, М. Е., Крамаренко Л. А. Налоги и налогообложение [Текст]: учеб. пособие / М. Е. Косов, Л. А. Крамаренко. – М.: Юнити-Дана, 2017. – 361 с.
22. 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.
23. Лермонтов, Ю. М. Тенденции развития налогового законодательства Российской Федерации [Текст] / Ю.М. Лермонтов // Бухгалтер и закон. – 2016. - № 4 (160). – С. 16-18.
24. Лытяков, А.В. Совершенствование механизма уплаты НДС в бюджет [Текст]: учеб. пособие / А.В. Лытяков.– М.: Юнити-Дана, 2017. -32 с.
25. 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.
26. Налоги, [Текст]: учебник для вузов / под ред. Д. Г. Черника. М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2017. – 523 с.
27. Орешкин, И. А. Субъекты налогового контроля и их взаимодействие [Текст] / И. А. Орешкин // Финансовое право. – 2015. - № 1. – С. 24 – 29.
28. Окунева, Л. П. Налоги и налогообложение в России [Текст]: учебник / Л. П. Окунева. – М.: Фин. статинформ, 2016. – 217 с.
29. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика [Текст]: учебное пособие / В. Г. Пансков. – М.: Юрайт, 2017. – 680 с.
30. Пансков, В. Г. Налоговые льготы целесообразность и эффективность [Текст] / В. Г. Пансков // Финансы. – 2015. - № 10. – С. 38 – 39.
31. Петрова, Г. В. Налоговое право [Текст]: учебник / Г. В. Петрова. – М.: Норма, 2016. – 371 с.

32. Петров, Ю. А. Инновационный подход к развитию российской налоговой системы [Текст] / Ю. А. Петров // Российский экономический журнал. – 2015. - № 1. – С. 15 – 20.
33. Поляк, Г. Б. Налоги и налогообложение [Текст]: учебное пособие / Г. Б. Поляк. – М.: ЮНИТИ, 2017. – 231 с.
34. Рабинович, А. НДС: новые сложные вопросы [Текст] / А. Рабинович // Бухгалтерский учет. – 2015. – №6. – С. 35 – 40.
35. Романов, Б.А. Проблемы налогового законодательства Российской Федерации. – М.: РИОР: ИНФРА- М, 2016. – 174 с.
36. Русаков, А. А. Налоги в Российской Федерации [Текст]: учебник / А. А. Русаков – М.: Финансы и статистика, 2016. – 109 с.
37. Рюмин, С., Николаева, Е. Спорные вопросы возмещения НДС [Текст] / С. Рюмин, Е. Николаева // Налоговый вестник. – 2016. – №12. – С. 70-77.
38. 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. – 2017. - № 9. – С. 725 – 739.
39. Скворцов, О. В. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник / О.В. Скворцов. – М.: Академия, 2016. - 272 с.
40. Скрипниченко В. А. Налоги и налогообложение [Текст]: учеб. пособие / В. А. Скрипниченко. – СПб.: Питер, 2016. – 464 с.
41. Слободняк, И. А. НДС: спорные моменты [Текст] / И. А. Слободняк // Финансы. – 2017. - №11. – С. 38-44.
42. Смирнова, С. А. Учетная и налоговая политика организации [Текст]: учеб. пособие / С. А. Смирнова. - М.: Инфра, 2017. - 259 с.
43. 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. – 2017. - № 19-2. – С. 114 – 122.

44. Тедеев, А.А. Налоги и налогообложение [Текст]: учеб. пособие / А. А. Тедеев. - М.: Приор, 2016. - 493 с.
45. 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.
46. 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.
47. Титушина, О.С. Совершенствование налогового законодательства по НДС на основе судебной практики [Текст] / О. С. Титушина // Налогообложение. – 2017. - №5 (161). – С. 27 - 33.
48. Тютин, Д. В. Налоговое право [Текст]: учебник / Д. В. Тютин – М.: Инфра-М, 2015. – 432 с.
49. Хсантаева, К. С. Теоретические основы налогообложения [Текст]: учебное пособие / К. С. Хсантаева – М.: УГНА, 2017. – 175 с.
50. 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.
51. 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.
52. Шестакова, Е.В. Налоговая оптимизация НДС [Текст] : учеб. пособие / Е. В. Шестакова – М.: ГроссМедиа; РОСБУХ, 2016. – 44 с.
53. Шишкина, Т. Н. Декларации по НДС - 2017 [Текст] / Т. Н. Шишкина // Просто для бизнеса. – 2017. - №12-1. – С. 24 – 26.
54. 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.

55. Щекин, Д. М. Основные изменения налоговой системы России в 2014 – 2015 годах [Текст]: учебное пособие / Д. М. Щекин – Налоговед. 2015. - № 10. – С. 11 – 15.

56. Юткина, Т. Ф. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник / Т. Ф. Юткина. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 576 с.

57. Консультант плюс [Электронный ресурс] /Режим доступа <http://www.consultant.ru/>

