

Сайтбурханова Лилия Дмитриевна
студентка бакалавриата
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации
E-mail: Ndsgmst@gmail.com

Научный руководитель
Ряховский Дмитрий Иванович
профессор Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования
Финансовый университет при Правительстве РФ
E-mail: umc331@mail.ru

Проблемные вопросы исчисления и уплаты НДС.

Аннотация: в статье описана специфика исчисления и взимания НДС, связанного с арендой имущества, оказанием услуг в электронной форме и при восстановлении НДС, а также представлены возможные пути урегулирования, которые позволят улучшить систему налогообложения в части этого налога.

Ключевые слова: НДС, аренда имущества, электронные услуги, восстановление НДС.

Problematic aspects of VAT calculation and payment.

Abstract: the article describes the specifics of calculating and levying VAT related to the rental of property, the provision of services in electronic form and VAT recovery, also presents possible ways of settlement that will improve the tax system in terms of this tax.

Key words: VAT, rental property, electronic service, VAT recovery.

В налогообложении НДС занимает особое место, как один из основных источников поступлений в доходной части бюджета. Экономический аспект налога на добавленную стоимость состоит в следующем: он представляет собой форму изъятия в государственный бюджет добавленной стоимости на каждом этапе производства товаров и услуг и их распределения, а так же трактуется разницей в стоимости оказанной услуги или реализованного товара и затратами на издержки производства и обращения.

Система обложения НДС в сфере регулирования налоговой ставки влияет на процессы ценообразования и инфляции. По факту, он делает товар дороже на размер налога. Используя льготы, государство имеет возможность стимулировать, поддерживать общественно-значимую деятельность способствовать её развитию, наращивать объём экспортируемых за рубеж товаров.

Тем не менее основной функцией налога является фискальная, которая обеспечивает доходы бюджета. В формировании доходной части бюджета участвуют непосредственно нефтегазовые доходы, поскольку Российская Федерация является энергетической сверхдержавой, но во многом она определяется именно налоговыми поступлениями. Ежегодно Министерство финансов РФ публикует данные об исполнении федерального бюджета. На их основании приходим к следующему заключению: в 2019 году на долю НДС приходится 35,15% от общей величины всех доходов федерального бюджета[4]. Данный показатель характеризует роль налога в общей структуре поступлений, а также свидетельствует о том, что НДС является потенциалом для сбалансированного развития экономики страны.

Федеральная налоговая служба предоставляет информацию о фактических источниках пополнения казны[5]. Для более наглядного представления о составе консолидированного бюджет РФ рассмотрим рисунок 1.

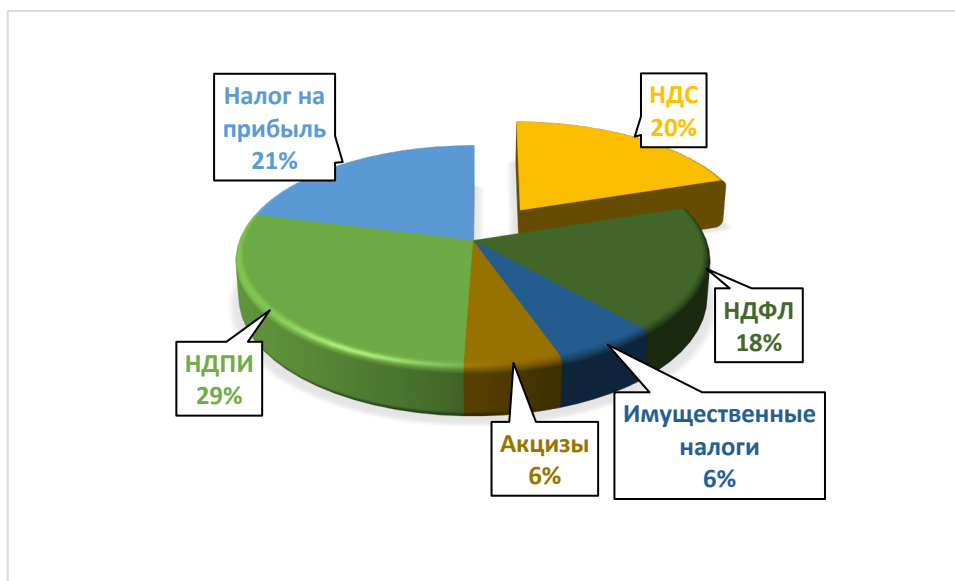


Рисунок 1. Поступления по видам налогов в консолидированный бюджет РФ за 2019 год (в млрд. руб.)

В соответствии с рисунком 1 порядка 1/5 налоговых поступлений в консолидированном бюджете РФ приходится на НДС, который является

одним из крупнейших источников дохода бюджета и имеет существенное значение при формировании налоговой политики государства.

На собираемость данного налога влияют экономические, политические факторы. Основываясь на данных форм № 1-НДС ФНС России, был составлен рисунок 2, отражающий динамику сумм НДС, исчисленных по налогооблагаемым объектам[6].



Рисунок 2. Сравнительная характеристика соотношения НДС, подлежащего к уплате в бюджет, к исчисленной величине налога по всем налогооблагаемым объектам (в тыс. руб.)

При анализе рисунка 2 можно заметить рост исчисленных сумм налога в исследуемом периоде с 2010 по 2020 год на 274,36% (47 436 189 373 / 17 289 778 384 x 100%). В свою очередь соотношение НДС, рассчитанное 1 января 2020 года (относительно 1 января 2010 года) также увеличилось на 113,33% (0,153/0,135 x 100%). В периоде с 2016 по 2020 год прослеживается тенденция к увеличению этого показателя, это объясняется влиянием факторов налогового контроля, созданием программного обеспечения проектов автоматизированной системы налогового администрирования.

НДС отвечает фискальным потребностям государства, хотя и имеет свои недочёты. Как мы видим, НДС занимает свою пятую доходную часть бюджета Российской Федерации, если убрать добывающий сектор экономики, то он является одним из ключевых налогов страны. Его администрирование является одной из важнейших задач в налоговой системе государства. В её развитии мощным фактором является цифровизация экономики, которая адаптируется к администрированию НДС. Важность трансформации отмечает К. В. Новоселов, создание АИС «Налог-3» позволило более эффективно контролировать налогоплательщиков, осуществило новый подход к работе. Благодаря АСК «НДС-2» произошло изменение качества камеральных проверок, поскольку анализ деклараций проводится без субъективных ошибок, которые мог бы допустить человек[1].

Актуальность данной темы объясняется тем, что порядок обложения налогом на добавленную стоимость, закреплённый в Налоговом кодексе Российской Федерации, в настоящее время является для некоторых налогоплательщиков сложным для понимания, также есть операции для которых необходимо более подробное разъяснение.

Целью работы является разработка рекомендаций на основе анализа основных сложностей и при исчислении и уплате НДС в бюджет Российской Федерации по операциям, связанным с арендой недвижимости, оказанием услуг в сфере электронной коммерции и при восстановлении НДС.

Организация исчисления НДС не в полной мере соответствует законодательным актам. Часть функций налогового администрирования составляет контроль за налогоплательщиками, а именно возможность привлечения виновных лиц к ответственности за нарушение установленных правил. В некоторых случаях иногда ошибочно происходит доначисление налога, но при этом сказать, что налоговая служба работает некомпетентно по отношению к налогоплательщикам нельзя. В данном случае следует указать на то, что методологическое обеспечение процесса исчисления и взимания

налога не в полной мере применимо ко всевозможным ситуациям, встречающимся на практике.

При анализе операций, связанных с арендой имущества, проблемным местом является обложение неотделимых улучшений, созданных арендатором. В связи с тем, что неотделимые улучшения принадлежат арендодателю, так как это имущество закреплено за ним на праве собственности и другой стороне это право при аренде не переходит. Получается, что фактически как таковой передачи не происходит и налогом данная операция не облагается. Тем не менее налоговые органы в лице Минфина России говорят о том, что эта передача облагается НДС по статье 146 Налогового кодекса.

Далее рассмотрим обеспечительный платёж, который не является авансом, а следовательно, не несёт платёжной функции и не является объектом НДС. Однако, при данном раскладе дел налоговые органы доначислили организациям налог, потому что были уверены в том, что по пп.2 п.1 статьи 162 Налогового кодекса это связано с оплатой услуг.

В обложении электронной коммерции камнем преткновения является место оказания услуг. Согласно правилам страны поставщика, место оказания услуг должно быть определено в соответствии с местонахождением покупателя, а по правилам страны покупателя, данное место выбирается согласно местоположению поставщика услуг. Как результат, в сложившейся ситуации проявится нарушенный ход конкуренции между местными и иностранными импортёрами услуг такого типа, так как зарубежные представители могут предложить те же услуги без НДС.

Например, не ясно, каким образом интернет-магазин определяет местонахождение потенциальных покупателей цифровых услуг. Невозможно ответить на этот вопрос однозначно, даже сетевой адрес физического или юридического лица не позволит это сделать. Прокси-сервер может пропустить трафик в любой стране мира и даже через комплекс стран – как решит заказчик

услуги. Выбранная страна окажется источником запроса услуги и будет видна покупателю[3].

Помимо этого, сегодня многие покупки, совершающиеся через интернет приобретаются путём оплаты с электронных кошельков. Следствием оплат выступает невозможность определения местоположения банка или оператора, особенно в случаях, когда не был указан номер телефона. Так, некоторые барьеры технического характера не позволяют на должном уровне качества исполнять обязанности покупателю по уплате НДС, даже если у него есть данное желание налогоплательщика - иностранного поставщика услуги.

Если при оказании физическим лицам электронных услуг в качестве места осуществления оказания услуг является территория РФ и вместе с тем, согласно законодательству зарубежного государства, местом осуществления деятельности покупателя выступает территория этого иностранного государства, продавец имеет право определять место осуществления деятельности покупателя самостоятельно.

Восстановление НДС при списании дебиторской задолженности является спорным вопросом. У компетентных органов сомнений нет: дебиторскую задолженность нужно списать, а «авансовый» НДС – восстановить. Вычеты предоставляются только для товаров, используемых в облагаемых НДС операциях, а эта не представляет собой объект обложения НДС в силу статьи 146 Налогового кодекса, что является условием для восстановления. Вместе с тем в судебной практике встречается иной подход. Они аргументируют это отсутствием данного случая в п.3 статьи 170 Налогового кодекса.

Также как и при конфискации в Налоговом кодексе нет подробных разъяснений. Именно поэтому бизнес успешно отстаивает свою позицию и выигрывает. Минфин России рекомендует восстанавливать налог, ведь товар больше не могут использоваться в облагаемых операциях.

В письме Минфина России говорится, что вычеты предоставляются только для товаров, используемых в облагаемых НДС операциях. Следовательно, списанные ТМЦ не представляет собой объект обложения

НДС в силу статьи 146 Налогового кодекса, а это уже является условием для восстановления. Суды, ссылаясь на п. 3 статьи 170 Налогового кодекса, думают совершенно иначе. Возникшее противоречие привело к тому, что налоговые органы написали новые письма, в которых поддержали налогоплательщиков.

При реорганизации раньше согласно п. 8 статьи 162.1 передача правопреемнику товаров (работ, услуг, имущественных прав), основных средств, нематериальных активов, суммы НДС по ним восстановлению не подлежали. Суды были на стороне налогоплательщиков. В этом году была изменена статья 170 Налогового кодекса, закон закрепил за правопреемниками обязанность восстанавливать НДС невзирая на то, что он будет использовать товары, услуги в необлагаемых операциях и даже перейдет на специальные режимы.

Необходимо, чтобы налоговые органы проводили разумные оценки рисков и применяли соответствующие меры по соблюдению законодательства. Как минимум, разумная стратегия для контроля важна как средство сдерживания, чтобы избежать какого-либо увеличения уровня несоблюдения. Хорошего уровня соблюдения законодательства можно ожидать лишь, если у компаний есть уверенность, что большинство налогоплательщиков также исчисляют НДС.

Для того, чтобы предотвратить возникающие налоговые конфликты необходимо прописать в Налоговом кодексе более конкретно условия, которые могут появляться при исчислении НДС, а также механизмы взимания.

Например, при передаче неотделимых улучшений собственнику имущества не следует облагать их НДС, поскольку они неотделимы от арендуемого объекта. При уплате арендного платежа в неденежной форме следует исчислять налог, так как данная операция облагается НДС. С обеспечительного платежа уплачивается налог лишь в том случае, если он

является авансом и несёт платёжную функцию, а во всех остальных случаях – нет.

Относительно услуг, оказываемых в электронной форме, можно сказать следующее. Ключевыми рисками, связанными с несоблюдением бизнесом ЕС закона, по-прежнему остаются недостаток знаний и отсутствие понимания введенных в 2015 году правил налогообложения по месту поставки.

Чтобы избежать этих рисков необходимо соблюдать следующие меры:

1. Понимать, как развиваются всевозможные виды платформ, как изменяется объём возможностей и задач, и иметь представление о местоположении и доступе к данным платформам.

2. Выявлять подходы, которые были ранее применены налоговыми органами для увеличения качества налоговой дисциплины пользователей платформ, к числу которых относятся и образовательные инициативы, внесение поправок в законодательство и кооперация с платформами.

3. Оценивать объем данных, который нужен налоговым органам, чтобы сопоставить прибыль, полученную от активности через платформу, с числом пользователей, которые выступают налоговыми резидентами конкретной юрисдикции[2].

Несмотря на то, что основным риском является, скорее всего, отсутствие знаний о правилах ЕС в отношении НДС, существует более значительный риск того, что доля поставщиков, малого или среднего размера решают не соблюдать действующие правила, полагаясь на отсутствие соответствующих механизмов контроля у налоговых органов ЕС, чтобы идентифицировать их или обеспечить соблюдение.

Следует отметить, что в данном случае при существенной сумме неуплаты налогов иностранцем и привлечении к уголовной ответственности – появляются дополнительные риски: признание пособником или соучастником.

Основными путями совершенствования являются:

- создание исчерпывающих перечней конкретных операций, облагаемых/необлагаемых НДС, которые будут ясны как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов;
- развитие образовательных инициатив, осуществление консультаций с самыми масштабными платформами, которые реализуют трансграничные процедуры, для того, чтобы утвердить общий перечень данных, или, если таковые имеются, правовых механизмов, которые эти платформы могут предложить всем налоговым органам, в юрисдикциях которых находятся пользователи.

Подводя итог хочется сказать, что трудоёмкость исчисления и взимания не является причиной отказа от применения НДС, потому что поступлений налога в бюджет превосходят фактические сложности его администрирования. Судебная практика оказывает непосредственное влияние на законодательство, которое постоянно меняется и совершенствуется.

Список литературы:

1. Новоселов К.В. Трансформация налогового контроля НДС в условиях цифровой экономики // Инновационное развитие экономики, 2019. – № 5.-Ч.1.-С.188-191.
2. Пинская М.Р., Милоголов Н.С., Тихонова А.В., Митин Д.А. Налог на добавленную стоимость в секторе электронной коммерции: монография (под ред. д.ю.н. М.Р. Пинской). - "Прометей", 2019 г. -280 с.
3. Тихонова А.В. Налог на Google: как не сделать шаг назад в ближайшем будущем? // Международный бухгалтерский учет. 2018. №10 (448).
4. Официальный сайт Министерства финансов РФ – [Электронный ресурс]. – Режим доступа URL: <https://www.minfin.ru/ru/statistics/fedbud/execute/> (дата обращения 10.05.2020)
5. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России – [Электронный ресурс]. – Режим доступа URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (дата обращения 05.05.2020)

6. Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ – [Электронный ресурс]. – Режим доступа URL: https://www.nalog.ru/statistics_and_analytics/forms (дата обращения 05.05.2020)