

Функции НДС, актуальные проблемы администрирования

Зотиков Николай Зотикович

Канд. экон. наук, доц. каф. финансов, кредита и экономической безопасности
ORCID: 0000-0001 – 5631-9123, e-mail: Zotikovcontrol@yandex.ru

Чувашский государственный университет имени И. Н. Ульянова, г. Чебоксары, Россия

Аннотация

Налог на добавленную стоимость, как и другим налогам, присущи определенные функции, среди которых выделяются регулирующие, стимулирующие, фискальные. Являясь налогом косвенным, закрепленным за одним бюджетом, налог на добавленную стоимость (далее – НДС) занимает значительное место в налоговых доходах федерального бюджета. Степень выполнения определенных функций, в т. ч. фискальной, зависит от уровня налогового администрирования данного налога. При этом выполняемые налогом функции находятся в тесной взаимосвязи: усиление стимулирующей функции налога ослабляет фискальную функцию и наоборот. Актуальность темы исследования обусловлена значимостью НДС в бюджетной системе страны. В статье проанализирована динамика поступлений налоговых доходов в целом, в т.ч. НДС, в сравнении с динамикой Валового внутреннего продукта. Исследованы применяемые в налоговом администрировании методы, в т. ч. непредусмотренные налоговым законодательством. С учетом мирового опыта предложены меры по совершенствованию механизма исчисления налога. Цель исследования – изучение влияния функций налога, налогового администрирования на доходы бюджетов.

Ключевые слова

Регулирующая функция, фискальная функция, федеральный бюджет, ставки налога, налоговые вычеты, возмещение из бюджета, ВВП, налоговое администрирование

Для цитирования: Зотиков Н.З. Функции НДС, актуальные проблемы администрирования // Вестник университета. 2023. № 2. С. 146–155.

Functions of the VAT, actual problems of administration

Nikolai Z. Zotikov

Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof. at the Department of Finance, Credit and Economic Security
ORCID: 0000-0001 – 5631-9123, e-mail: Zotikovcontrol@yandex.ru

Chuvash State University named after I.N. Ulyanova, Cheboksary, Russia

Abstract

Value added tax (hereinafter – VAT), like other taxes, has certain functions, among which regulatory, incentive, fiscal functions are distinguished. Being an indirect tax assigned to one budget, VAT occupies a significant place in the tax revenues of the federal budget. The degree of performance of certain functions, including fiscal, depends on the level of tax administration of this tax. At the same time, the functions performed by the tax are closely interconnected: strengthening the stimulating function of the tax weakens the fiscal function and vice versa. The relevance of the research topic is due to the importance of VAT in the country's budget system. The article analyzes the dynamics of tax revenues in general, including VAT, in comparison with the dynamics of Gross domestic product (GDP). the methods used in tax administration, including those not provided for by tax legislation are investigated. Taking into account world experience, measures are proposed to improve the tax calculation mechanism. The purpose of the study is to examine the impact of tax functions, tax administration on budget revenues.

Keywords

Regulatory function, fiscal function, federal budget, tax rates, tax deductions, reimbursement from the budget, GDP, tax administration

For citation: Zotikov N.Z. (2023) Functions of the VAT, actual problems of administration. *Vestnik universiteta*, no. 2, pp. 146–155.



ВВЕДЕНИЕ

Из всех функций больше всех воздействует на экономику регулирующая функция. С помощью налога на добавленную стоимость (далее – НДС) можно поощрять или сдерживать определенные виды деятельности (повышая или понижая ставки налога), поддерживать и стимулировать развитие тех или иных отраслей народного хозяйства (например, снижение ставок НДС на авиаперевозки в районы Дальнего Востока), воздействовать на экономическую активность предпринимателей (освобождение от НДС лиц, применяющих специальные налоговые режимы, освобождение от НДС услуг общепита, IT-технологий), сбалансировать платежеспособный спрос и предложение, регулировать количество денег, необходимых в обращении (повышая ставку НДС, государство приводит в соответствие денежную и товарную массу). За счет НДС можно создать предпосылки для снижения издержек производства, повысить конкурентоспособность предприятий, проводить протекционистскую политику.

Одним из направлений регулирующей функции налога является социальная. Самыми социально несправедливыми являются косвенные налоги, так как они увеличивают цены на потребляемые товары в одинаковой степени на лиц с высокими и низкими доходами.

Регулирующая функция имеет три подфункции: стимулирующую, дестимулирующую, воспроизводственную.

Ученые утверждают: «Стимулирующая функция является одной из важнейших проявлений любого налога. С помощью нее посредством фискальных платежей можно влиять в том числе и на уровень и структуру потребительского спроса» [1, с.152]. Одной из налоговых льгот по НДС является освобождение от обязанностей налогоплательщика на основании норм ст. 145 и 145.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – РФ). В своих научных трудах Х.М Мусаева, А.М. Алюшева отмечают: «В странах Европы существуют два вида льгот по НДС: нулевая ставка и освобождение от налога» [2, с.9].

Дестимулирующая подфункция направлена на установление через налоговое бремя препятствий для развития каких-либо экономических процессов. Это осуществляется путем введения повышенных ставок налогов, повышенных таможенных пошлин, акцизов и других. По мнению автора, освобождение от НДС по ст. 145 Налогового кодекса (далее – НК) невыгодно продавцу ввиду отсутствия возможности принятия к вычету суммы «входного» НДС, а отнесение его на затраты уменьшает его прибыль. На практике это приводит к отказу крупных предприятий от сотрудничества с лицами, освобожденными от уплаты НДС, с малым бизнесом, который в свою очередь не укрупняется, не расширяется. Воспроизводственная подфункция предназначена для аккумуляции средств на восстановление используемых ресурсов (налоговое стимулирование инвестиций, освобождение от НДС Научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ и т.п.).

Повышение ставки НДС, увеличивая цену продаваемого товара, продукции, уменьшает спрос на них, что, в свою очередь, не увеличивает рост производства данного товара (продукции). НДС, по существу, дестимулирует облагаемые налогом виды деятельности и, наоборот, стимулирует необлагаемые виды деятельности. Дестимулирование импорта путем установления повышенных пошлин (политика протекционизма) также влечет за собой резкое сокращение ввоза тех или иных товаров, что особенно важным становится в нынешних санкционных условиях.

При всей значимости вышеприведенных функций НДС преобладает все же фискальная функция налога, которая заключается в мобилизации существенных поступлений от данного налога в доход бюджета за счет простоты взимания и устойчивости базы обложения, хорошей собираемости налога (налог уплачивается покупателем одновременно со стоимостью товара).

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

На основании отчетных данных Федеральной налоговой службы России исследуем фискальную функцию НДС (табл. 1).

Из данных табл. 1 следует, что в 2021 г. по сравнению с 2011 г.:

- 1) налоговые доходы КБ РФ увеличились в 2,74 раза;
- 2) увеличение налоговых доходов в федеральный бюджет (далее – ФБ) опережающими темпами (в 3,45 раза) привело к увеличению доли налоговых доходов ФБ в доходах КБ РФ с 46,1 в 2011 г. (4477,7: 9715,2x100 %) в 2011 г. до 58,1 % в 2021 г. (15474,4: 26634,0x100 %);

- 3) при этом поступления НДС в ФБ увеличились с 1844,8 млрд руб. до 5790,7 млрд руб. или в 3,14 раза;
- 4) величина ВВП за указанный период увеличилась с 60114,0 млрд руб. до 131015,0 млрд руб. (рост в 2,18 раза);
- 5) доля НДС в налоговых доходах КБ РФ увеличилась с 19,0 % до 21,7 % или на 14,2 %;
- 6) доля НДС в налоговых доходах ФБ за указанный период уменьшилась с 41,2 % до 37,4 % или на 9,2 %;
- 7) доля НДС в величине ВВП увеличилась с 3,07 % до 4,42 % (рост составил 44,0 %).

Таблица 1

**Поступления НДС в консолидированный бюджет РФ (КБ РФ)
и федеральный бюджет (ФБ)**

Годы	Бюджеты	Налого- вые доходы, млрд руб.	В том числе НДС			ВВП, млрд руб.	НДС, %	
			Всего	из них:			к налоговым доходам	к ВВП
				внутр.	ввоз.			
2011	КБ РФ	9715,2	1844,8	1753,2	91,6	60114,0	19,0	3,07
	ФБ	4477,7	1844,8	1753,2	91,6		41,2	
2012	КБ РФ	10954,0	1988,8	1886,1	102,7	68103,4	18,2	2,92
	ФБ	5162,6	1988,8	1886,1	102,7		38,5	
2014	КБ РФ	12606,3	2300,7	2181,4	119,3	79030,0	18,2	2,91
	ФБ	6152,5	2300,7	2181,4	119,3		37,4	
2015	КБ РФ	13720,4	2590,0	2448,3	141,7	83087,4	18,9	3,12
	ФБ	6814,5	2590,0	2448,3	141,7		38,0	
2016	КБ РФ	14386,1	2808,2	2657,4	150,8	85616,1	19,5	3,28
	ФБ	6834,7	2808,2	2657,4	150,8		41,1	
2017	КБ РФ	17197,0	3236,3	3069,9	166,4	91843,2	18,8	3,52
	ФБ	9017,9	3236,3	3069,9	166,4		35,9	
2018	КБ РФ	21142,0	3761,2	3574,6	186,6	103861,7	17,8	3,62
	ФБ	11742,6	3761,2	3574,6	186,6		32,0	
2019	КБ РФ	22503,4	4481,8	4257,8	224,0	109608,3	19,9	4,09
	ФБ	12380,1	4481,8	4257,8	224,0		36,2	
2020	КБ РФ	19250,0	4500,6	4268,6	232,0	107315,3	23,4	4,19
	ФБ	10704,0	4500,6	4268,6	232,0		42,0	
2021	КБ РФ	26634,0	5790,7	5479,2	311,5	131015,0	21,7	4,42
	ФБ	15474,4	5790,7	5479,2	311,5		37,4	
2021/ 2011, %	КБ РФ	274,1	313,9	312,5	340,0	217,9	114,2	144,0
	ФБ	345,6	313,9	312,5	340,0		90,8	

Составлено автором по материалам источников [3;4]

На величину поступлений НДС в ФБ влияют налоговая база и ставки налога. Динамика изменений ставки НДС приведена в табл. 2.

Таблица 2

Ставки налога на добавленную стоимость

Ставка, %	Объект налогообложения	Основание
28 (21,88)	по всем товарам (работам, услугам)	[5]
10 20	по продовольственным товарам и товарам для детей по перечню Правительства РФ; по остальным товарам (работам, услугам)	[6]

Ставка, %	Объект налогообложения	Основание
0	при реализации товаров, помещаемых под таможенный режим экспорта;	[7]
10	при реализации продовольственных товаров, перечисленных в подп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ), товаров для детей (подп. 2 п. 2 ст. 164 НК РФ);	
18	при реализации товаров (работ, услуг), неуказанных выше	
0	при реализации товаров, помещаемых под таможенный режим экспорта;	[8]
10	при реализации продовольственных товаров, товаров для детей;	
20	при реализации товаров (работ, услуг), неуказанных выше	

Составлено автором по материалам исследования

Данные табл. 2 показывают, что ставки НДС менялись в сторону снижения.

Ставка налога в размере 20 % просуществовала до 2003 г., сниженная до 18 % ставка действовала до 2018 г. включительно. С 2019 г. ставка налога вновь повышена до 20 %, при этом льготная ставка в размере 10 % сохраняет свое действие.

Одновременно со ставками налога менялись и нормативы зачисления налогов в бюджетную систему РФ.

НДС до 2001 г. был «разноуровневым», т. е. зачислялся в бюджеты разных уровней, в т. ч. в федеральный бюджет по нормативу:

75 % – в 1998 г. [9];

в I квартале 1999 г. – 75 %, с 1 апреля 1999 г. – 85 % [10];

85 % – в 2000 г. [11]

С 2001 г. НДС стал закрепленным за одним бюджетом по принципу «один налог – один бюджет», т. е. в полном объеме налог стал поступать в федеральный бюджет.

Далее рассмотрим структуру НДС (табл. 3).

Из данных табл. 3 следует, что в 2021 г. по сравнению с 2011 г.:

1) сумма исчисленного налога увеличилась в 2,27 раза;

2) сумма налоговых вычетов по операциям, облагаемым по ставкам 10,20, 10/110 и 20/120 % (строка 210 Отчета), увеличилась в 2021 г. по сравнению с 2011 г. в 2,25 раза при увеличении суммы налога, предъявленного покупателю в 2,28 раза. При этом процент налоговых вычетов колеблется в пределах 88-89 % ежегодно. По мнению аудитора Счетной палаты РФ Штогрин С.И., значительная доля вычета свидетельствует о том, что в конечном продукте растет доля затрат, т. е. входного НДС и уменьшается доля прибавленной стоимости. Это происходит из-за низкой оплаты труда, прибыли, составляющих основную часть добавленной стоимости [13];

3) сумма налога, исчисленного налоговыми агентами, увеличилась более 2-х раз, между тем его доля в общей сумме налога незначительна (менее 1 %);

4) согласно данным Отчета ф. № 1-НДС, сумма НДС по неподтвержденному экспорту (строка 130), исчисленная налогоплательщиком, с 28,9 млрд руб. в 2011 г. уменьшилась до 15,6 млрд руб., сумма НДС по неподтвержденному экспорту, принимаемая к вычету, уменьшилась с 15,1 млрд руб. до 3,3 млрд руб. Сумма НДС, принимаемая к вычету (возмещаемая из федерального бюджета) по подтвержденному экспорту (строка 230 Отчета), с 1101,9 млрд руб. в 2011 г. увеличилась до 1587,7 млрд руб. или на 44,1 %, его доля в общей сумме вычетов незначительна (5,0 % в 2011 г., 3,2 % в 2021 г.). При этом налоговая база по подтвержденному экспорту увеличилась на 95,1 %;

5) По строке 310 Отчета приведена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по строке 320 – сумма налога, подлежащая к возмещению из бюджета (не по всем годам). Путем вычитания из суммы начисленного налога (строка 100) налоговых вычетов (строка 200), получим сумму налога к уплате в бюджет в целом (строка 340), это с учетом того, что декларации по налогу отдельными налогоплательщиками представлены к уплате в бюджет, а некоторыми к возмещению из бюджета;

6) Сумма вычетов по подтвержденному экспорту, показанная по строке 230, за период 2011-2021 гг. составляет 18091,6 млрд руб., сумма налога, подлежащая к уплате в бюджет (строка 340) – 33081,5 млрд руб., т. е. более половины суммы налога, поступившей от налогоплательщиков НДС в федеральный бюджет, возмещено экспортерам.

Таблица 3

Структура начисления НДС, млрд руб.

Показатель	код строки	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2021 г./ 2011 г., %
Сумма налога-всего (100=110+120+130)	100	24970,2	29231,2	30926,2	32942,0	36482,1	38549,9	39467,1	41982,8	47436,2	47779,1	56777,9	227,4
облагаемая по ставкам п.2-4 ст. 164 НК РФ	110	24841,9	29090,6	30785,4	32790,4	36292,2	38340,4	39277,6	41774,7	47229,7	47571,8	56544,4	227,6
в т. ч. с сумм авансов	113	4604,3	5426,0	5549,5	5994,6	6483,3	6442,6	6727,6	7266,4	8229,4	8412,4	9518,5	206,7
по данным налогового агента	120	99,5	116,3	122,3	137,8	174,8	195,1	175,7	196,9	193,2	195,0	217,9	219,0
по неподтвержденному экспорту	130	28,8	24,5	9,7	13,8	15,1	14,4	13,8	11,2	13,3	12,3	15,6	54,2
Налоговые вычеты – всего (200=210+220+230)	200	23289,9	27423,9	28876,0	30850,6	33985,8	35844,7	36469,7	38444,0	43339,3	43429,0	51510,3	221,2
по операциям, облагаемым по ставкам п.2-4 ст. 164 НК РФ	210	22172,9	26075,3	27431,4	29282,8	32218,5	33958,5	34586,8	36322,5	41284,8	42026,2	49919,3	225,1
по неподтвержденному экспорту	220	15,1	13,4	4,7	10,5	11,5	8,5	7,1	5,1	7,5	6,0	3,3	21,8
по подтвержденному экспорту	230	1101,9	1335,3	1439,9	1557,3	1755,8	1877,7	1875,8	2116,4	2047,0	1396,8	1587,7	144,1
налог к уплате в бюджет	310	2933,8	3356,5	3561,3	3928,2	4430,8	4783,4	5257,0	6016,9	7248,1	7345,8	9008,2	-
налог к возмещению из бюджета	320	1254,4	1557,7								3010,6	3724,9	-
налоговая база по подтвержденному экспорту, млрд руб.	330	н/д	17824,4	17647,9	19408,8	21571,4	21272,2	22418,5	28089,0	32005,8	27095,1	34781,9	-
Расчетно:													
налог к уплате в бюджет с учетом возмещения (стр. 100-строка 200)	340	1680,3	1807,3	2050,2	2091,4	2496,3	2705,2	2997,4	3538,8	4096,9	4350,1	5267,6	313,5

Составлено автором по материалу источника [12]

ОБСУЖДЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ИССЛЕДОВАНИЯ

Как показали данные табл. 1, при увеличении в 2021 г. по сравнению с 2011 г. налоговых доходов КБ РФ в 2,74 раза налоговые доходы ФБ увеличились в 3,45 раза, в связи с чем доля налоговых доходов ФБ в налоговых доходах КБ РФ увеличилась до 58,1 %. Этому поспособствовало увеличение поступлений НДС в ФБ в 3,14 раза. Рост поступлений НДС опережает рост Валового внутреннего продукта (далее – ВВП) 3,14 и 2,18 раза соответственно, что увеличило долю НДС в ВВП на 44,0 %. Доля НДС в налоговых доходах ФБ составляет более 1/3.

Основную часть НДС составляет сумма налога, исчисленная по операциям, облагаемым по ставкам, предусмотренным п.2-4 ст. 164 НК РФ (99,5 %):

- 1) в размере 10 % при реализации продовольственных товаров, товаров для детей;
- 2) по ставке 20 % в случаях, не указанных выше;
- 3) по расчетным ставкам ($10/110 \times 100$ % и $20/120 \times 100$ % при получении авансов, налоговыми агентами и т.п.).

Сумма налога, исчисленного с сумм полученных авансов, составляет в пределах 16-18% общей суммы исчисленного налога.

В соответствии со ст. 171 НК РФ, налогоплательщик имеет право уменьшить общую исчисленную сумму налога на вычеты. Смысл вычетов: по существующему механизму исчисления НДС в России облагается не добавленная стоимость, а полная стоимость продукции, которая включает стоимость сырья и других материальных ценностей, приобретенных со стороны, которая уже обложена НДС у продавца. Таким образом, имеет место двойное налогообложение, с целью его исключения и применяется механизм налоговых вычетов.

Как подтверждает мировая практика, НДС-ом «должна облагаться не вся сумма реализации товара, продукции, а лишь добавленная стоимость: в торговле – наценка, в производстве – разница между выручкой от реализации и расходами на сырье и другие материальные затраты, приобретенные со стороны, и использованные при производстве данной продукции» [14, с.357].

Сумма налога, исчисленного налоговыми агентами за указанный период, увеличилась более 2-х раз, между тем его доля в общей сумме налога незначительна (менее 1 %).

ЭКСПОРТ ТОВАРОВ

В соответствии с п.1 ст. 164 НК РФ налогообложение производится по налоговой ставке 0 % при реализации товаров, работ, услуг в таможенной процедуре экспорта. В связи с этим возникает вопрос: как быть с суммой «входного» НДС по ценностям, приобретенным у поставщиков с НДС, и использованных при изготовлении продукции, отгруженной на экспорт? Рассмотрим далее. Она (сумма «входного» НДС) возмещается из федерального бюджета при подтверждении обоснованности применения ставки 0 % в течение 180 дней со дня отгрузки продукции в режиме экспорта. Если в указанный срок реальность экспорта экспортером не подтверждена, то данная сделка рассматривается как внутрисроческая, облагаемая НДС, с принятием к вычету суммы «входного» НДС в общеустановленном порядке (строка 130 минус строка 220 Отчета). В этом случае сумму налога налогоплательщик должен будет платить за счет собственных средств (за счет нераспределенной прибыли).

При подтверждении экспорта сумма «входного» НДС возмещается из федерального бюджета (строка 230 Отчета), на что ушло более половины сумм налога, собранных от реализации товаров (работ, услуг) внутри России. В связи с этим, определенный интерес представляет китайская модель возмещения налога экспортерам, в этой модели «широко применяется система дифференцированных ставок к суммам возмещения НДС для компаний – экспортеров. В данном случае проявляется регулирующая функция, которая в китайской модели является не менее важной, чем фискальная» [15, с.182]. Как указывают О.М. Карпова, И.А. Майбуров, причиной введения экспортных ставок возмещения (далее - ЭСВ) стала недобросовестность самих налогоплательщиков: была широко распространена схема, в которой НДС платился не в полном объеме, далее производилась подделка счетов-фактур, и возмещение налога производилось в полном объеме. Величина суммы НДС, которую экспортер в Китае может заявить к вычету, зависит от большого перечня факторов: объем производства компании, объемы экспорта и импорта, происхождение сырья, использованного в производстве (отечественное или импортное) и др. С учетом значимости НДС для федерального бюджета, в России в отношении данного налога

существует особое администрирование: декларация сдается только в электронном виде, срок камеральной проверки декларации составляет 2 месяца, одновременно с декларацией в электронном виде предоставляются книги продаж и книги покупок. Введенная с 2015 г. система контроля АСК НДС-2 «имеет цель сопоставить информацию по любой операции по цепочке движения товара, при этом сравнивая НДС, который начислен продавцом, и НДС, который принят к вычету покупателем. В случае несоответствия информации, АСК определяет, что не так: отразил ли реализацию продавец, и насколько правомерно покупатель заявил вычеты по налогу» [16, с.189].

Одним из критериев, используемых налоговыми органами при отборе налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок, утвержденных приказом ФНС России, является отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период [17]. Доля вычетов по НДС от суммы начисленного с налоговой базы налога равна либо превышает 89 % за период в 12 месяцев. В научной литературе отмечено: «НК РФ предусматривает условия, при соблюдении которых налогоплательщик имеет право принять к вычету предъявленные поставщиком суммы «входного» НДС: товар оприходован, имеется в наличии счет - фактура поставщика, использование приобретенных ценностей в деятельности, облагаемой НДС. Установление предельного размера ограничений вычета в обход НК РФ при превышении этого размера, перенос вычетов на более поздний период в пределах трех лет искажают сущность налога на добавленную стоимость. В данном налоговом периоде (квартале) поступает в бюджет налог в завышенных размерах (с авансом), не соответствующий созданной добавленной стоимости» [18, с.204].

Усложняет налоговое администрирование НДС продолжающееся использование налоговыми органами в своей деятельности 12-го критерия, утвержденного вышеупомянутым приказом ФНС России «Ведение финансово – хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском» [17]. Ситуация в администрировании не меняется, несмотря на введенную законом ст. 54.1 НК РФ, в соответствии с которой налогоплательщик при отсутствии реальной цели занижения платежей в бюджет может принять к вычету НДС по счетам - фактурам поставщиков при условии исполнения сделки другой стороной (т. е. поставщиком товар поставлен) независимо от того, уплатил поставщик этот налог в бюджет или нет [19].

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Как показало проведенное исследование, доля НДС в величине налоговых доходов федерального бюджета постоянно увеличивается. Суммы предъявленного покупателю налога, суммы заявленных вычетов за анализируемый период увеличиваются в одинаковых размерах, при этом процент налоговых вычетов превышает 90 %, что свидетельствует о незначительной доли вновь создаваемой стоимости конечного продукта.

Сумма вычетов по подтвержденному экспорту в общей сумме вычетов незначительна (в пределах 3-5 %), в то же время более половины налога, собранного от внутрисоссийского оборота в федеральном бюджете, уходит на возмещение экспортерам. В связи с этим, в научной литературе высказывается мысль «отменить порядок возмещения суммы “входного” НДС экспортерам из федерального бюджета при условии подтверждения реальности экспорта, а относить на расходы, связанные с изготовлением экспортной продукции» [14, с.358]. Данная мера поможет уменьшить величину налога на прибыль в размере 20 % от суммы НДС, сохранить в федеральном бюджете 80 % суммы НДС. Если заменить оборот, облагаемый по ставке 0 %, оборотом, не облагаемым НДС, вопрос возмещения НДС также исчезнет: необлагаемый оборот позволяет НДС относить на затраты.

Темпы роста поступлений НДС опережают темпы роста ВВП, в связи с чем увеличивается доля НДС в ВВП. Это является следствием жесткого администрирования данного налога с применением таких механизмов, как установление предельного размера вычетов (иногда в разрез с нормами гл. 21 НК РФ), в целях поддержания размера вычетов на необходимом уровне, перенос вычетов на более поздний период в пределах трех лет (что противоречит самой сути НДС), обложение налогом не добавленной стоимости как во всем мире, а полной стоимости с применением механизма налоговых вычетов на сумму налога, уплаченную поставщикам, вызывающего многочисленные споры с налоговыми органами. Ситуация с налоговым администрированием НДС не меняется и после принятия в октябре 2017 г. ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов».

В увеличении ставки НДС с 18 % до 20 % в 2019 г. также проявилось усиление фискальной функции налога. Увеличивается и значение 1 % налога (НДС внутривососсийского): если в 2011 г. оно составляло 97,4 млрд руб. по данным табл. 1 (1753,2 : 18 % x 100 %), то в 2021 г. - 273,96 млрд руб. (5479,2 : 20 % x 100 %), т. е. увеличилось в 2,81 раза. С учетом этого нам представляется, что закрепление за региональными и местными бюджетами определенной части налога, как было ранее, улучшит финансовое положение этих бюджетов, создаст стимул в развитии территорий, сократит суммы, выделяемые из федерального бюджета межбюджетных трансфертов, уменьшит зависимость региональных и местных бюджетов от федерального центра.

Библиографический список

1. Пономарева Н.В., Голубцова Е.В. Развитие стимулирующей функции НДС в Российской Федерации через систему Tax free и маркировку товаров/ *Путеводитель предпринимателя*. 2019. №42. С.151-158
2. Мусаева Х.М., Аллюшева А.М. Роль налога на добавленную стоимость в формировании налоговых доходов в бюджетной системе России. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2019; 17 (3):5-9 с.
3. Федеральная налоговая служба. Данные по формам статистической налоговой отчетности. Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации ф.№1-НМ https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 22.12.2022).
4. ВВП России по годам: 1991 – 2022. Объем и динамика. <http://global-finances.ru/vvp-rossii-po-godam/> (дата обращения: 22.12.2022).
5. Российская Федерация. Закон РФ «О налоге на добавленную стоимость» от 06.12.1991 №1992-1. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_159/ (дата обращения: 24.12.2022).
6. Российская Федерация. Закон РФ «О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России» от 16.07.1992 № 3317-1. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_744/ (дата обращения: 23.12.2022).
7. Российская Федерация. Федеральный закон «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» от 07.07.2003 №117-ФЗ. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_43165/ (дата обращения: 26.12.2022).
8. Российская Федерация. Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» от 03.08.2018 №303-ФЗ. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_304084/ (дата обращения: 28.12.2022).
9. Российская Федерация. Федеральный закон «О федеральном бюджете на 1998 год» от 26.03.1998 №42-ФЗ. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18282/ (дата обращения: 26.12.2022).
10. Российская Федерация. Федеральный закон «О федеральном бюджете на 1999 год» от 22.02.1999 №36-ФЗ. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_22109/ (дата обращения: 27.12.2022).
11. Российская Федерация. Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2000 год» от 31.12.1999 №227-ФЗ. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_25636/ (дата обращения: 30.12.2022).
12. Федеральная налоговая служба. Данные по формам статистической налоговой отчетности. Отчет о структуре начисления налога на добавленную стоимость ф. № 1-НДС https://www.nalog.gov.ru/rn18/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 28.12.2022).
13. Штогрин С.И. Фискальная функция НДС. *Вестник АКСОП*. 2015;3(35):11-14. https://elibrary.ru/download/elibrary_24191404_77978951.pdf (дата обращения: 29.12.2022).
14. Зотиков Н.З. Механизм исчисления НДС: направления совершенствования. *Финансовая экономика*. 2020; 3:353-360 с.
15. Карпова О.М., Майбуров И.А. Развитие регулирующей функции НДС в России: перспективы заимствования китайской практики возмещения налога. *Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования*. 2020;1 (6):178-198 с. <https://doi.org/10.21684/2411-7897-2020-6-1-178-198>
16. Комарова Е.И., Троянская М.А. Направления реформирования порядка взимания и возмещения НДС. Азимут научных исследований: *Экономика и управление*. 2019;3(28):188-192 с. <https://doi.org/10.26140/anie-2019-0803-0045>
17. Российская Федерация. Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 29.12.2022).

18. Зотиков Н.З. Ограничение налоговых вычетов НДС – искажение сущности добавленной стоимости. *Вестник Челябинского государственного университета*. 2021;6(452):197-206 с. <https://doi.org/10.47475/1994-2796-2021-10622>
19. Российская Федерация. Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» от 18.07.2017 №163-ФЗ. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220282/ (дата обращения: 30.12.2022).

References

1. Ponomareva N.V., Golubtsova E.V. Development of the incentive function of VAT in the Russian Federation through the system Max free and labeling of goods / *Entrepreneur's Guide*. 2019. No. 42. 151-158 pp. (In Russian).
2. Musaeva Kh.M., Alyusheva A.M. Role of vat in the formation of tax in the budget system of the Russian Federation. *Economics and management: problems, solutions*. 2019; 17(3):5-9 pp. (In Russian).
3. The Federal Tax Service. Data on the forms of statistical tax reporting. Report on the accrual and receipt of taxes, fees, insurance premiums and other obligatory payments to the budget system of the Russian Federation f. No. 1-NM https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (accessed 22.12.2022).
4. Russian GDP by years: 1991 – 2022. Volume and dynamics. <http://global-finances.ru/vvp-rossii-po-godam/> (accessed 22.12.2022). (In Russian).
5. Russian Federation. Law of the Russian Federation “On value added tax” dated 06.12.1991 No. 1992-1. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_159/ (accessed 24.12.2022). (In Russian).
6. Russian Federation. Law of the Russian Federation “On amendments and additions to the tax system of Russia” dated July 16, 1992 No. 3317-1. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_744/ (accessed 23.12.2022). (In Russian).
7. Russian Federation. Federal Law No. 117-FZ dated 07.07.2003 “On Amendments and Additions to the Second Part of the Tax Code of the Russian Federation and Certain Other Legislative Acts of the Russian Federation, as well as on the Recognition of Some Legislative Acts (Provisions of Legislative Acts) of the Russian Federation as Invalid”. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_43165/ (accessed 26.12.2022). (In Russian).
8. Russian Federation. Federal Law “On Amendments to Certain Legislative Acts of the Russian Federation on Taxes and Fees” dated August 3, 2018 No. 303-FZ. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_304084/ (accessed 28.12.2022). (In Russian).
9. Russian Federation. Federal Law “On the Federal Budget for 1998” dated March 26, 1998 No. 42-FZ. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18282/ (accessed 26.12.2022). (In Russian).
10. Russian Federation. Federal Law “On the federal budget for 1999” dated February 22, 1999 No. 36-FZ. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_22109/ (accessed 27.12.2022). (In Russian).
11. Russian Federation. Federal Law “On the Federal Budget for 2000” dated December 31, 1999 No. 227-FZ. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_25636/ (accessed 30.12.2022). (In Russian).
12. The Federal Tax Service. Data on the forms of statistical tax reporting. Report on the structure of the value added tax calculation f. No. 1-VAT https://www.nalog.gov.ru/rn18/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (accessed 28.12.2022). (In Russian).
13. Shtogrin S.I. Fiscal function of VAT. *Vestnik AKSOR*. 2015;3(35):11-14 pp. https://elibrary.ru/download/elibrary_24191404_77978951.pdf (accessed 29.12.2022). (In Russian).
14. Zotikov N.Z. VAT calculation mechanism: directions for improvement. *Financial economics*. 2020; 3:353-360 pp. (In Russian)
15. Karpova O.M., Maiburov I.A. Development of the VAT Regulatory Function in Russia: Prospects for Borrowing the Chinese Practice of Tax Reimbursement. *Vestnik Tyumenskogo gosudarstvennogo universiteta. Sotsial'no-ekonomicheskie i pravovye issledovaniya*. 2020;1(6):178-198 pp. <https://doi.org/10.21684/2411-7897-2020-6-1-178-198> (In Russian).
16. Komarova E.I., Troyanskaya M.A. Directions for reforming the procedure for collecting and refunding VAT. *Azimuth of scientific research: Economics and management*. 2019;3(28):188-192 pp. <https://doi.org/10.26140/anie-2019-0803-0045> (In Russian).
17. Russian Federation. Order of the Federal Tax Service of Russia dated May 30, 2007 No. MM-3-06/333@ (as amended on May 10, 2012) “On Approval of the Concept for the Planning System for Field Tax Audits”. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (accessed 29.12.2022). (In Russian).
18. Zotikov N.Z. Limitation of VAT tax deductions is a distortion of the essence of value added. *Vestnik Chelyabinskogo gosudarstvennogo universiteta*. 2021;6(452):197-206 pp. <https://doi.org/10.47475/1994-2796-2021-10622> (In Russian).
19. Russian Federation. Federal Law “On Amendments to Part One of the Tax Code of the Russian Federation” No. 163-FZ dated July 18, 2017. https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220282/ (accessed 30.12.2022). (In Russian).