
ОБЗОРЫ И ДИСКУССИИ

REVIEWS AND DISCUSSIONS

Вестник Челябинского государственного университета.
2021. № 6 (452). Экономические науки. Вып. 73. С. 197—206.

УДК 336.226.322
ББК 65.261.411.1

DOI 10.47475/1994-2796-2021-10622

ОГРАНИЧЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ НДС — ИСКАЖЕНИЕ СУЩНОСТИ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ

Н. З. Зотиков

Чувашский государственный университет им. И. Н. Ульянова, Чебоксары, Россия

Существование налогового вычета по НДС в российском законодательстве связано с действующим механизмом расчета налога, в соответствии с которым налогом облагается вся стоимость произведенной продукции и в целях исключения двойственности налогообложения вычитаются суммы налога, уплаченные поставщикам. Актуальность вопроса налоговых вычетов обусловлена ролью и значением НДС в доходах бюджета, преобладанием в арбитражной практике НДС-вычетов. Цель статьи — исследование практики механизма вычета и влияния на показатели налоговой нагрузки, рентабельности продукции. Исследованием установлено, что перенос налоговых вычетов по НДС на период в течение трех лет после принятия на учет приобретенных ценностей, ограничение вычетов установленным ФНС России размером (89%), отказ налогоплательщику в вычете НДС в связи с получением им необоснованной налоговой выгоды искажают сущность налога на добавленную стоимость, наполняют бюджет налогом при отсутствии добавленной стоимости.

Ключевые слова: *налоговая база, добавленная стоимость, налоговая проверка, безопасный налоговый вычет, перенос вычетов.*

Введение

При реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ налоговая база по НДС определяется как их стоимость с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения НДС. При этом любая реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ сопровождается предъявлением дополнительно к цене суммы НДС, за исключением случаев, когда организация и ИП: получают освобождение от НДС по статье 145 НК РФ; применяют специальные налоговые режимы; осуществляют операции, освобожденные от НДС в соответствии со ст. 149 НК РФ.

Как указывает А. А. Толмачев, «используемая в Российской Федерации система взимания НДС не основана на непосредственном выявлении и обложении налогом добавленной стоимости, как это происходит во многих европейских странах. Вместо этого налогоплательщик облагает налогом составляющие добавленной стоимости: стоимость реализованных товаров, работ и услуг... Налогоплательщик из полученного от покупателя налога вычитает сумму налога, уплаченного им при приобретении необходимых для производственных

нужд товаров (налоговый вычет). Разница вносится в бюджет» [11].

Таким образом, приобретенные со стороны материальные ценности, основные средства, обложенные НДС поставщиками при их реализации, в составе цены реализации повторно облагаются НДС. В целях исключения двойного налогообложения применяется механизм вычета. Вычетам подлежат суммы налога по приобретенным ценностям (товарам, сырью, услугам):

а) предъявленные налогоплательщику поставщиком (продавцом) при приобретении у них товаров (работ, услуг) (независимо от оплаты поставщику);

б) уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

По мнению Е. Кобриной, «воспользоваться вычетом могут только плательщики НДС, то есть организации и предприниматели на ОСНО или ЕСХН. Остальные спецрежимы освобождены от уплаты НДС, поэтому на них нельзя принимать налог к вычету. Вместо этого суммы налога включают в стоимость приобретенных товаров или отдельно учитывают в расходах» [8].

Налоговые вычеты в вышеуказанных случаях могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных на территории РФ товаров (работ, услуг) либо ввезенных на территорию РФ при соблюдении следующих условий:

1) наличие счета-фактуры поставщика (при ввозе ценностей через таможенную — оплату);

2) использование приобретенных ценностей в деятельности, облагаемой НДС (в производстве продукции в качестве сырья, товара при их перепродаже);

3) оприходование товара (работы, услуги).

Как указывает Я. Лазарева, «право на вычет налога может быть реализовано налогоплательщиком в пределах трехлетнего срока вне зависимости от того, образуется в результате применения налоговых вычетов положительная или отрицательная разница (то есть как сумма налога к возмещению, так и сумма налога к уплате в бюджет)» [10].

Устанавливая право налогоплательщика заявлять налоговые вычеты, предусмотренные п. 2 ст. 171 НК РФ (по товарам, работам, услугам) в течение трех лет после их принятия на учет, в то же время для приобретенных основных средств, оборудования к установке, нематериальных активов законодатель устанавливает иной порядок (наиболее полно соответствующий, на наш взгляд, сути самого налога НДС), согласно которому вычеты сумм «входного» налога по ним принимаются к вычету в полном объеме после их принятия на учет.

Следует отметить, что в целях сохранения в бюджете суммы налога с добавленной стоимости путем исключения фактов излишнего принятия к вычету суммы «входного» НДС законодательством предусмотрен порядок, по которому суммы налога, ранее принятые к вычету в полном объеме при соблюдении соответствующих условий, подлежат восстановлению в случаях дальнейшего использования остатка ценностей, остаточной стоимости основных средств в деятельности, не облагаемой НДС. Это касается случаев получения освобождения от НДС по ст. 145 НК РФ, перехода на специальные налоговые режимы, а также использования приобретенных ценностей в операциях, освобожденных от НДС по ст. 149 НК РФ.

В связи с отменой с 1 января 2021 г. ЕНВД суммы НДС, предъявленные (уплаченные) в период применения ЕНВД по товарам, не использованным до 01.01.2021, подлежат вычету при переходе на общий режим налогообложения¹.

¹ Федеральный закон от 23.11.2020 № 373-ФЗ «О внесении изменений в главы 26.2 и 26.5 части второй

Комментируя постановление КС РФ², А. Щелкунов указывает на то, что «суд не стал употреблять старое определение НДС, данное в Законе РСФСР о НДС от 06.12.1991, в соответствии с которым НДС является изъятием в бюджет части добавленной стоимости, определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства. Указанное определение НДС отличается от определения, распространенного на Западе: НДС не является изъятием добавленной стоимости, а является налогом на потребление, то есть налог облагает приобретение продукции (работ, услуг) конечным покупателем» [12].

Суд указал, что весь механизм исчисления НДС направлен на переложение обязанности платить налог на конечного покупателя, именно с этой целью предусмотрены вычеты. «По своей экономической природе налог на добавленную стоимость является косвенным налогом на потребление товаров (работ, услуг), взимаемым на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю, исходя из стоимости (цены), добавленной на каждой из указанных стадий, и перелагаемым на потребителей в цене реализуемых им товаров, работ и услуг»³.

Если товар перепродается несколько раз, переложение налога заканчивается тогда, когда он реализуется покупателю, являющемуся конечным потребителем. В тех случаях, когда переложение обязанности уплаты налога на конечного покупателя невозможно, государство такие операции освобождает от НДС (экспортные операции, облагаемые по ставке 0%).

С введением в систему налогов НДС налоговые споры по НДС-вычету стали преобладать в арбитражной практике. Л. Л. Горшкова в своей

Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации».

² Постановление Конституционного Суда РФ от 30.06.2020 № 31-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта 12 пункта 1 и пункта 3 статьи 164, а также пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой компании Gazprom Neft Trading GmbH (<https://yandex.ru/search/?lr=45&text=>).

³ Постановления Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П, от 3 июня 2014 г. № 17-П, от 10 июля 2017 г. № 19-П, от 28 ноября 2017 г. № 34-П и др.

статье приводит основные подходы, выработанные судебной практикой при разрешении споров о том, являются ли основанием для отказа в вычете по НДС те или иные обстоятельства: подписание счета-фактуры неустановленным лицом, ошибки в ИНН продавца в счете-фактуре и т. п. [1].

Ссылаясь на сложившуюся судебную практику, Е. Н. Королева утверждает, что «в некоторых случаях иным документом, необходимым для принятия к вычету «входного» НДС, может служить платежный документ с выделенной суммой налога. Однако в данной ситуации для получения вычета по НДС наличие счета-фактуры обязательно» [9].

Исследование

Высокая доля вычетов по НДС

Одним из общедоступных, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков является отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период¹. Установленный для большинства регионов «показатель 89% не зависит от сферы деятельности, однако в практике этот показатель в сфере услуг будет ниже, а в сфере торговли выше» [2].

Возможные причины высокой доли вычетов НДС:

- предприятие приобрело дорогостоящее оборудование;
- заказчик отказался от приобретения крупной партии продукции, а закупка комплектующих для ее производства уже была произведена;
- в текущем отчетном периоде была приобретена крупная партия товара, который еще не реализован;
- перечислены большие суммы авансов поставщикам, поставки в счет которых еще не состоялись;
- проведены крупные дорогостоящие работы по ремонту, реконструкции, достройке объектов имущества организации;
- низкая наценка на реализуемые товары (услуги) в связи со снижением спроса, высокой конкуренцией и пр.;

— фирма недавно зарегистрирована и деятельность только начинается;

— пополнение склада товаров оптовой организацией для последующей перепродажи;

— сезонность вида деятельности (средства в производство вложены, а продукция еще не получена);

— позднее получение счета-фактуры от поставщиков;

— небольшая торговая наценка (при перепродаже) или незначительная добавленная стоимость (при производстве продукции);

— низкий уровень рентабельности продаж;

— цены на продукцию постоянно растут, а договоры поставки (продажи) заключены на длительный период по фиксированным ценам.

Величина налоговых вычетов НДС непосредственно влияет на налоговую нагрузку (чем больше вычетов, тем меньше НДС подлежит к уплате в бюджет), на уровень рентабельности (вычеты НДС преобладают у малорентабельных предприятий). В связи с этим налоговые органы в процессе отбора для проведения выездных налоговых проверок обращают внимание на налогоплательщиков, у которых налоговая нагрузка ниже среднего показателя по отрасли и виду деятельности, а также уровень рентабельности значительно отклоняется от уровня рентабельности по данному виду деятельности. В отличие от предельного размера вычета НДС, в Приказе ФНС России № ММ-3-06/333@ приведены значения налоговой нагрузки и рентабельности по отраслям (табл. 1).

Таблица 1

Показатели налоговой нагрузки по видам экономической деятельности и рентабельности проданных товаров в 2019 г., %

Показатель	Налоговая нагрузка	Рентабельность
Всего	11,2	11,4
Сельское хозяйство	4,5	18,6
Добыча полезных ископаемых	41,4	29,6
Обрабатывающие производства	7,6	12,1
Строительство	11,9	7,0
Торговля оптовая и розничная	29,0	6,4

Источник: составлено на основании приложений № 3 и 4 к Приказу ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@.

¹ Пункт 3 Приказа ФНС от 30.05.2007 № ММВ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» (http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/).

Из данных табл. 1 следует, что среди приведенных видов деятельности наиболее высокие налоговую нагрузку и рентабельность имеет добыча полезных ископаемых.

Согласно критериям, подозрительным будет считаться превышение «нормы» доли вычетов за период 12 месяцев, хотя внимание налоговиков вполне может привлечь и несоблюдение рекомендуемой доли вычетов в пределах более квартального срока. Заметим, что данной нормы в НК РФ нет, а в приказе ФНС записано «за определенный период», а какой это период — не уточняется.

Что делать налогоплательщику во избежание претензий налоговых органов:

- 1) перенести вычет части суммы входного налога на следующие периоды (но не более трех лет);
- 2) оставить вычет в таком же размере, представить соответствующие пояснения;
- 3) представить уточненную декларацию по налогу, уменьшив вычеты.

При этом следует иметь в виду, что перенести можно только вычеты, перечисленные в п. 2 ст. 171 НК (абз. 1 п. 1.1). В указанных случаях компания вправе применить вычет НДС в течение трех лет после принятия к учету таких товаров (работ, услуг). Последнее число квартала, на который попал срок, является крайней датой для вычета НДС¹.

Нельзя переносить на более поздний период:

- вычет с аванса («отработанный» аванс, возврат аванса);
- «командировочные» вычеты;
- вычеты налогового агента;
- вычет по имуществу, полученному в счет вклада в уставный капитал.

По вопросу принятия к вычету НДС по основным средствам у Минфина РФ единой позиции нет. Так, положения п. 1.1 ст. 172 НК РФ применяются также и по отношению к основным средствам: «на основании п. 1.1 ст. 172 НК РФ суммы НДС, предъявленные продавцами при приобретении объектов основных средств, могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия их на учет на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»².

«Принятие к вычету НДС на основании одного счета-фактуры частями в разных налоговых периодах в течение трех лет после принятия на учет товаров (работ, услуг) не противоречит нормам НК

РФ, за исключением основных средств, оборудования к установке и (или) нематериальных активов, по которым вычеты НДС производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств, оборудования к установке и (или) нематериальных активов (абз. 3 п. 1 ст. 172 НК РФ)»³.

Суды с такой позицией МФ РФ не согласны. По мнению судей, абз. 3 п. 1 ст. 172 НК РФ указывает только на право налогоплательщика предъявить к вычету в полном объеме суммы НДС, уплаченные поставщикам основных средств, после их принятия налогоплательщиком на учет и не содержит запрета на предъявление к вычету таких сумм частями в течение трех лет, это не приводит к неуплате налога в бюджет, а, наоборот, создает переплату в предыдущих налоговых периодах. По мнению суда, ст. 172 НК РФ не устанавливает максимального или минимального размера вычета НДС⁴.

По мнению Н. Елистратовой, с учетом судебной практики принятие суммы НДС по основным средствам к вычету в разных налоговых периодах в течение трех лет после принятия на учет может вызвать налоговые споры. «Возможно, что более безопасным вариантом будет принятие к вычету суммы НДС по приобретенному зданию в полном объеме (без дробления суммы на части) в любом налоговом периоде в течение трех лет после постановки на учет, когда доля вычетов по НДС (с учетом рассматриваемой суммы) не превысит 89% от суммы НДС, исчисленного с налоговой базы, за период 12 месяцев» [4].

В ст. 172 НК РФ не установлен максимальный или минимальный размер вычета суммы НДС. Налогоплательщик вправе заявить к вычету в налоговой декларации по НДС суммы налога, предъявленные ему при приобретении товаров (работ, услуг), даже при отсутствии налогооблагаемых операций в налоговом периоде, за который представляется декларация (письмо ФНС России от 28.02.2012 № ЕД-3-3/631@).

Как компании определить свою долю вычетов НДС

ФНС России официально не публикует методику расчета безопасной доли вычетов. Порядок ее расчета зависит от способа, который использует налоговый орган:

³ Письмо МФ РФ от 18.05.2015 № 03-07-РЗ/28263, от 09.04.2015 № 03-07-11/20293.

⁴ Постановления АС Поволжского округа от 10.06.2015 № Ф06-24390/15, Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.12.2012 № 20АП-4796/12, ФАС Московского округа от 16.02.2011 № КА-А40/216-11).

¹ Определение КС РФ от 24.03.2015 № 540-О.

² Письмо МФ РФ от 20.11.2015 № 03-07-РЗ/67429, от 11.04.2017 № 03-07-11/21548, от 06.04.2016 № 03-07-11/19544.

1) расчет доли по данным деклараций по НДС за год в сравнении с ее пороговым значением 89% (все вычеты за год по строке 190 раздела 3 деклараций делятся на весь начисленный НДС за год по строке 118 раздела 3 деклараций);

2) расчет долей по данным деклараций по НДС за квартал в сравнении со средней долей вычетов по региону (все вычеты за квартал по строке 190 раздела 3 декларации делятся на весь начисленный НДС по строке 118 раздела 3 деклараций).

Безопасная доля — это отношение суммы вычетов НДС к сумме начисленного налога. Размер безопасной доли НК РФ не установлен. Приведем значения безопасной доли вычетов по отдельным регионам за 1—4-й кварталы 2020 г. (табл. 2).

Таблица 2

**Безопасная доля вычетов по НДС
за 1—4-й кварталы 2020 г., %**

Регион	Кварталы			
	1	2	3	4
Москва	89,0	90	89,1	88,9
Санкт-Петербург	89,0	89	88,1	87,9
Республика Дагестан	80,4	84	83,6	82,9
Астраханская область	71,8	72	74,3	76,5
Севастополь	81,1	81	81,4	81,2
Республика Татарстан	91,3	91	90,8	90,8
Чувашская Республика	82,0	83	83,2	83,6
Оренбургская область	73,7	72	74,1	74,3
Ямало-Ненецкий автономный округ	69,4	71	72,4	72,4
Красноярский край	72,5	73	74,2	76,5
Кемеровская область	97,7	95	94,3	94,1
Сахалинская область	72,0	94	94,9	95,0
Забайкальский край	88,3	90	91,0	91,4

Источник: <https://www.glavbukh.ru/art/94581-bezopasnaya-dolya-vychetov-po-nds-v-2020-godu-za-1-2-3-4-kvartaly-tablitsa-po-regionam-rossii>.

Как следует из данных табл. 2, значения безопасных вычетов в приведенных в таблице регионах колеблются в пределах от 69,4% в Ямало-Ненецком АО за 1-й квартал 2020 г. до 97,7% в Кемеровской области в 1-м квартале 2020 г. Таким образом, безопасная доля вычетов НДС в размере 89% является общим показателем, на который компании вправе уменьшить размер налога к уплате, а в регионах он различается.

В случае превышения вычетов по сравнению с установленными ФНС России размерами налоговые органы применяют по отношению к таким налогоплательщикам меры налогового администрирования.

Камеральная налоговая проверка

В соответствии со ст. 88 НК РФ срок проведения камеральной налоговой проверки (КНП) декларации по НДС составляет два месяца со дня ее представления (при общем сроке по другим налогам три месяца). По общему правилу при проведении КНП налоговый орган не имеет права истребовать у налогоплательщика дополнительно документы и сведения, если их представление вместе с декларацией кодексом не предусмотрено (п. 7 ст. 88 НК РФ).

В отношении НДС налоговый орган может истребовать документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов (счета-фактуры и др.) в случаях, если:

— декларация по НДС представлена к возмещению из бюджета;

— при выявлении противоречий между сведениями об операциях, содержащимися в налоговой декларации по НДС, представленной налогоплательщиком, сведениям об указанных операциях, содержащимся в налоговой декларации по НДС, представленной в налоговый орган другим налогоплательщиком (контрагентом).

При выявлении в ходе КНП ошибок в декларации и (или) противоречий между сведениями в представленных документах сведениям, имеющимся у налогового органа, налоговый орган сообщает налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней пояснения или внести исправления. Налогоплательщики одновременно с декларацией по НДС в электронном виде представляют копии книг продаж и книг покупок, что «позволяет в автоматическом режиме делать встречную проверку данных плательщиков НДС, что серьезно повышает шансы инспекторов на выявление налоговых схем и недобросовестных организаций (в том числе фирм-однодневок)» [3].

Здесь необходимо отметить следующее: «с 2017 г. органы государственного контроля (надзора) применяют в своей деятельности риск-ориентированный подход. Речь идет о тех декларациях по НДС, в которых отражены операции:

— которые не подлежат налогообложению в соответствии с п. 2 и 3 ст. 149 НК РФ;

— в которых заявлены льготы по налогу, определяемые с учетом п. 1 ст. 56 НК РФ и п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33» [6].

Превышение доли вычетов на протяжении 12 месяцев 89% является одним из поводов налогового реагирования. Само по себе заявление высокого процента уменьшения НДС, который превышает безопасный вычет по НДС, не является безусловным поводом для включения организации в план выездных проверок. В таких случаях налоговые органы вправе:

— вызывать налогоплательщиков для дачи пояснений, направив об этом письменное уведомление (подп. 4 п. 1 ст. 31 НК). Если не представить пояснения, компанию оштрафуют на 5000 руб. (п. 1 ст. 129.1 НК РФ). За повторное нарушение в течение календарного года штраф составит 20 000 руб. (п. 2 ст. 129.1 НК РФ);

— если доводы о высокой доле вычетов инспекторов не убедят, руководителя организации могут вызвать на комиссию по легализации налоговой базы. Суть вызова — определить причину роста величины вычетов по НДС и убедить налогоплательщика снизить размеры вычетов путем подачи уточненной декларации. Если организация была вызвана «официально» на комиссию с направлением извещения о вызове в налоговый орган, неявка будет расценена как неподчинение распоряжению налогового органа, за что может быть наложен штраф от 2000 до 4000 руб. на руководителя компании или ИП по ч. 1 ст. 19.4 КоАП РФ.

Случай превышения порога вычета НДС на протяжении более чем одного налогового периода и отсутствия разъяснения организации по этому вопросу может явиться основанием для назначения ВМП по НДС.

Искажение сущности понятия «добавленная стоимость»

В России НДС действует с 1992 г. Объектом обложения налогом является реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, а также ввоз товаров на территорию РФ. Исходя из самой сути понятия «добавленная стоимость» в бюджет налог должен поступать именно с самой добавленной стоимости, образуемой:

1) В торговле и по торговым операциям у других организаций — в виде наценки.

Пример 1. Приобретен товар за 100 руб.; кроме того, НДС — 20 руб.; продан товар за 200 руб.; кроме того, покупателю НДС предъявлен в сум-

ме 40 руб. В бюджет подлежит уплате налог в сумме 20 руб. (40 руб. – 20 руб.), или добавленная стоимость (наценка) — 100 руб. (200 руб. – 100 руб.) × 20% = 20 руб.

2) В производстве, использующем сырье, в виде разницы между ценой продажи готовой продукции (без НДС) и стоимостью ценностей, использованных при изготовлении продукции, приобретенных со стороны.

Пример 2. Изготовленная на предприятии мебель продана за 100 тыс. руб.; кроме того, НДС — 20 тыс. руб. Стоимость сырья, приобретенного от поставщиков и израсходованного при изготовлении мебели, — 40 тыс. руб.; кроме того, НДС — 8 тыс. руб. Подлежит к уплате в бюджет налог в сумме 12 тыс. руб. (20 тыс. руб. – 8 тыс. руб.), или добавленная стоимость — 60 тыс. руб. (100 тыс. руб. – 40 тыс. руб.) × 20% = 12 тыс. руб.

С принятием Пленумом ВАС РФ постановления от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» ФНС России в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок дополнил 12-м критерием «Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском». Термин «недобросовестность» заменен понятием «необоснованная налоговая выгода», с этого момента начался новый этап в развитии налогового менеджмента — «налоговый менеджмент и налоговая выгода» [7], который характеризуется жестким налоговым администрированием: проверяя налогоплательщика, налоговые органы проверяли не столько самого налогоплательщика, сколько его контрагентов, и, устанавливая такие факты недобросовестности контрагента (поставщика), как отсутствие у него персонала, производственных мощностей для изготовления продукции, складских помещений для хранения готовой продукции, отрицание руководителем организации подписания договоров и других документов (накладных, счетов-фактур и т. п.), и другие, налоговики приходили к выводу о недоказанности реальности совершения сделки по приобретению у данного контрагента ценностей, оформлении фиктивных документов, отказывали в вычете суммы «входного» НДС проверяемому налогоплательщику, обвиняя его в получении необоснованной налоговой выгоды в виде незаконного возмещения НДС. В приведенных выше примерах в таких случаях НДС изымали в бюджет в сумме 40 руб. (в примере 1) и в сумме 20 тыс. руб. (в примере 2). Таким образом, в бюджет поступает

налог не с добавленной стоимости, а даже более чем с полной стоимости, что ведет к искажению сущности понятия «добавленная стоимость».

Постановления Пленума ВАС РФ № 53 и основанная на них арбитражная практика просуществовали до принятия в 2017 г. ст. 54.1 НК РФ¹. Указанная статья призвана изменить коренным образом арбитражную практику по применению налоговых вычетов по НДС, в соответствии с ней налогоплательщик имеет право принять к вычету НДС при соблюдении двух условий:

1) неуплата налога не является основной целью совершения сделки;

2) обязательство по сделке (по поставке продукции покупателю) исполнено другой стороной.

Последствия действия 12-го критерия ФНС России проиллюстрируем на следующих данных.

«В 2018 г. по сравнению с 2003 г. объем ВВП увеличился в 7,8 раза, налоговые доходы — в 6,3 раза, в том числе НДС — в 6,8 раза. Доля НДС в сумме налоговых доходов увеличилась с 23,6% в 2003 г. до 25,5% в 2018 г., или на 8,0%. В сумме налоговых доходов федерального бюджета доля НДС составляла в 2003 г. 36,8%, в 2018 г. — 42,4%, в отдельные периоды она превышала 50%» [5].

Ограничение налогового вычета и установление его допустимого размера 89% также искажает суть добавленной стоимости. Поясним сказанное на примере.

Пример 3. Приобретен товар за 100 руб.; кроме того, НДС — 20 руб. Товар продан за 150 руб.; кроме того, НДС — 30 руб. НДС к уплате в бюджет составит 10 руб. (30 – 20), процент вычета — 66,7% ((20 : 30) × 100%).

Пример 4. Приобретен товар за 100 руб.; кроме того, НДС — 20 руб. Продан товар за 112,5 руб.; кроме того, НДС — 22,5 руб. Процент вычета составит 88,9% ((20 : 22,5) × 100%). Из примера следует: для того чтобы соблюдать установленный ФНС России норматив вычета, товар должен быть реализован с наценкой не менее чем 12,5%, в противном случае процент вычета превысит установленный предел 89%.

Таким образом, ФНС России «навязывает» налогоплательщику минимальный размер наценки — не ниже 12,5%.

По смыслу правовой позиции Конституционного суда Российской Федерации, выраженной в Постановлении от 24.02.2004 № 3-П, судебный

¹ Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».

контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов. Сказанное относится и к налоговым органам. «Учитывая, что налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности (часть 1 статьи 8 Конституции Российской Федерации) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность» (Письмо Минфина РФ от 19.04.2019 № 03-0307/28232).

Налоговым периодом по НДС является квартал. Моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки товаров (работ, услуг) и (или) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг). При расчете НДС применяется метод начислений, то есть обязанность по уплате налога у продавца возникает по мере отгрузки товара, не дожидаясь оплаты покупателем. Покупатель при соблюдении установленных условий принимает к вычету сумму «входного» НДС, не дожидаясь оплаты поставщику за поставленный товар.

Пример 5

Производственное предприятие в 1-м квартале 2020 г. поставило предприятию оптовой торговли товар на сумму 100 млн руб.; кроме того, предъявлен НДС в сумме 20 млн руб.; отразило в книге продаж и включило в декларацию по НДС, в связи с чем у него возникла обязанность по уплате налога в бюджет в сумме 20 млн руб. Оптовая база, применяющая общий режим налогообложения, получив от поставщика счет-фактуру, зарегистрировала его в книге покупок, оприходовав приобретенный товар, приняла к вычету НДС в сумме 20 млн руб. и отразила в разделе вычетов декларации за 1-й квартал 2020 г. Таким образом, в 1-м квартале 2020 г. продавец уплатил налог в бюджет,

покупатель принял эту сумму налога к вычету, и бюджет на законных основаниях от этой сделки ничего в 1-м квартале не получил, так как добавленная стоимость в виде наценки в 1-м квартале не создалась. Реализовав товар в последующих кварталах, оптовая организация уплатит весь полученный от покупателей налог в полной сумме, так как сумму «входного» НДС она приняла к вычету в 1-м квартале 2020 г.

Заключение

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 171 НК РФ, общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со ст. 166 НК РФ и увеличенная на суммы восстановленного налога (п. 1 ст. 173 НК РФ). При этом кодекс не требует для применения вычета по приобретенному товару его реализации в данном налоговом периоде.

В силу п. 2 ст. 173 НК РФ превышение налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде над суммой исчисленного налога подлежит возмещению налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 176 НК РФ.

В приведенных в статье примерах указанные правила соблюдаются, и в бюджет поступает налог именно с добавленной стоимости.

Ограничение вычета какими-либо размерами, установление ФНС России безопасной доли вычетов, при превышении которых вычет переносится на более поздние периоды в пределах трех лет, ничего общего не имеет с НК РФ.

Пункт 1.1 ст. 172 НК РФ предусматривает право налогоплательщика заявлять налоговые вычеты по приобретенным товарам (работам, услугам) в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия их на учет, но не обязанность.

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 ограниченный 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 (как бы с авансом), не соответствующий созданной добавленной стоимости.

Кроме того, при превышении предельного размера вычетов налоговый орган проводит мероприятия налогового администрирования: истребование пояснений, вызов на комиссии по легализации налоговой базы, включение в план выездных налоговых проверок и т. п. Все это отвлекает налогоплательщиков на ненужные работы, заставляет затрачивать на них значительную часть рабочего времени.

Неэффективность налогового администрирования, проводимого налоговыми органами в связи с завышением вычетов, подтверждается данными ФНС России (табл. 3).

Из табл. 3 следует, что в 2018 г. по сравнению с 2016 г. начисленная сумма НДС увеличилась на 8,9%, сумма налоговых вычетов — на 7,2%, сумма налога к уплате — на 30,8%. При этом процент вычетов составил: в 2016 г. — 93,0; в 2017 г. — 92,4; 2018 г. — 91,6, то есть за все приведенные годы фактический процент налоговых вычетов превышает установленный ФНС России размер.

ВВП в текущих ценах за указанный период увеличился на 20,5%. НДС в величине ВВП увели-

Таблица 3

Поступления и вычеты НДС по РФ за 2016—2018 гг. (по данным Сводного налогового паспорта РФ по администрируемым налогам)

Показатель	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2018 г. к 2016 г., %
Сумма НДС (начисленная), млн руб.	38 549 954,2	39 467 115,4	41 982 214,2	108,9
Сумма налоговых вычетов, млн руб.	35 844 718,7	36 469 691,0	38 443 653,9	107,2
НДС к уплате, млн руб.	2 705 235,5	2 997 424,4	3 538 560,3	130,8
% вычетов НДС	93,0	92,4	91,6	98,5
ВВП в текущих ценах, млрд руб.	86 010,6	92 089,3	103 626,6	120,5
НДС к уплате на 1 руб. ВВП, %	3,14	3,25	3,41	108,6

Источник: составлено автором на основании данных Сводного налогового паспорта РФ за 2016—2018 гг.

чился с 3,14% в 2016 г. до 3,41% в 2018 г., то есть НДС увеличивается темпами, опережающими темп роста ВВП, что свидетельствует об ужесточении администрирования НДС. Следовательно, увеличение поступлений НДС не обеспечено ростом ВВП, увеличение произошло за счет налогового администрирования.

Установление предельного размера вычетов, противоречащее НК РФ, предпринятое налоговыми органами, направлено на усиление фискальной функции налога.

По нашему мнению, критерий «Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период», предусмотренный в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, следует признать не соответствующим положениям НК РФ и исключить из практики налогового администрирования.

Также считаем, что введенный Федеральным законом от 29.11.2014 № 382-ФЗ абз. 1.1 п. 1 ст. 172 НК РФ, согласно которому налоговые вычеты могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных ценностей, не соответствует понятию «добавленная стоимость», полностью искажает его сущность. Эта мера, по нашему мнению, принята лишь в фискальных целях, так как при ее выполнении по кварталам в бюджет поступает налог, не обеспеченный самой добавленной стоимостью.

В целях упрощения налогового администрирования, сокращения налоговых споров предлагаем рассмотреть исключение из практики механизма налогового вычета, а облагать налогом саму вновь созданную стоимость.

Список литературы

1. Горшкова Л. Л. О проблемах вычета по налогу на добавленную стоимость при определенных обстоятельствах // Все для бухгалтера. 2011. № 2 (254). С. 46—61.
2. Дьячков О. А. Вычеты по НДС-89% и больше от начисленного налога за год. Ждите налоговую проверку. URL: <https://advokat-dyachkov.ru/blog/nalogovaya-proverka/vyichetyi-po-nds-89-i-bolshe-ot-nachislenogo-naloga-za-god-zhdite-nalogovuyu-proverku> (дата обращения 20.03.2021).
3. Елина Л. А. Разрывы в НДС-цепочке: что делать покупателю. URL: https://glavkniga.ru/elver/2018/23/3884razrivi_nds_tsepochke_chno_delati_pokupatelu.html (дата обращения 20.03.2021).
4. Елистратова Н. Когда сумма НДС к вычету превышает НДС с выручки: как использовать свое право на вычет. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/tax/a34/917569.html> (дата обращения 20.03.2021).
5. Зотиков Н. З. Механизм исчисления НДС: направления совершенствования // Финансовая экономика. 2020. № 3. С. 353—360.
6. Зотиков Н. З. Налоговое администрирование НДС // *Oeconomia et Jus*. 2017. № 3. С. 1—16.
7. Кирина Л. С., Назарова Н. А. Налоговый менеджмент в организациях: учеб. для магистров. М.: Юрайт, 2014. 279 с.
8. Кобрин Е. Налоговые вычеты по НДС в 2021 г.: что это и как оформить. URL: <https://www.b-kontur.ru/enquiry/803-nalogovie-vicheti-po-nds> (дата обращения 20.03.2021).
9. Королева Е. Н. «Иные» документы для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм НДС к вычету // Все для бухгалтера. 2016. № 2 (286). С. 20—24.
10. Лазарева Я. Вычет НДС: особенности применения. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/tax/a34/850081.html> (дата обращения 20.03.2021).
11. Толмачев А. А. Применение налоговых вычетов при исчислении НДС // *Марийский юридический вестник*. 2008. № 6. С. 97—102.
12. Шелкунов А. Новые прорывные веяния в понимании природы НДС (комментарий к Постановлению КС РФ от 30.06.2020 № 31-П). URL: https://zakon.ru/blog/2020/7/3/novye_proyuvnye_veyaniya_v_ponimanii_prirody_nds_kommentarij_k_postanovleniyu_ks_rf_ot_30062020_31-p (дата обращения 20.03.2021).

Сведения об авторе

Зотиков Николай Зотикович — кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, кредита и экономической безопасности Чувашского государственного университета им. И. Н. Ульянова, Чебоксары, Россия. Zotikovcontrol@yandex.ru

Bulletin of Chelyabinsk State University.
2021. № 6 (452). Economic Sciences. Iss. 73. Pp. 197—206.

LIMITATION OF VAT DEDUCTIONS — DISTORTION OF THE ESSENCE OF VALUE ADDED

N. Z. Zotikov

Chuvash State University named after I. N. Ulyanov, Cheboksary, Russia. Zotikovcontrol@yandex.ru

The existence of a tax deduction for VAT in Russian legislation is associated with the current tax calculation mechanism, according to which the entire value of the manufactured product is taxed and, in order to avoid duplication of taxation, the amounts of tax paid to suppliers are deducted. The relevance of the issue of tax deductions is due to the role and value of VAT in budget revenues, the prevalence of VAT deductions in arbitration practice. The purpose of the article is to study the practice of the deduction mechanism and the effect on the indicators of the tax burden, product profitability. The study found that the transfer of VAT tax deductions for a period of three years after the acquisition of acquired valuables, the limitation of deductions to the amount established by the Federal Tax Service of Russia (89%), the refusal of the taxpayer to deduct VAT due to the receipt of an unjustified tax benefit distorts the essence of the tax on added value, fills the budget with tax in the absence of added value.

Keywords: *tax base, value added, tax audit, safe tax deduction, transfer of deductions.*

References

1. Gorshkova L. L. (2011) *Vse dlya bukhgaltera*, no. 2 (254), pp. 46—61 [in Russ.].
2. D'yachkov O. A. Vychety po NDS-89% i bol'she ot nachislennogo naloga za god. Zhdite nalogovuyu proverku [Deductions for VAT-89% and more of the accrued tax for the year. Wait for a tax audit]. Available at: <https://advokat-dyachkov.ru/blog/nalogovaya-proverka/vyichetyi-po-nds-89-i-bolshe-ot-nachislennogo-naloga-za-god-zhdite-nalogovuyu-proverku>, accessed 20.03.2021 [in Russ.].
3. Yelina L. A. Razryvy v NDS-tsepoche: chto delat' pokupatelyu [Breaks in the VAT chain: what the buyer should do]. Available at: https://glavkniga.ru/elver/2018/23/3884razryvi_nds_tsepoche_chno_delati_pokupatelu.html, accessed 20.03.2021 [in Russ.].
4. Yelistratova N. Kogda summa NDS k vychetu prevyshayet NDS s vyruchki: kak ispol'zovat' svoye pravo na vychet [When the amount of VAT deductible exceeds VAT on proceeds: how to use your right to deduction]. Available at: <https://www.audit-it.ru/articles/account/tax/a34/917569.html>, accessed 20.03.2021 [in Russ.].
5. Zotikov N. Z. (2020) *Finansovaya ekonomika*, no. 3, pp. 353—360 [in Russ.].
6. Zotikov N. Z. (2017) *Oeconomia et Jus*, no. 3, pp. 1—16 [in Russ.].
7. Kirina L. S., Nazarova N. A. (2014) *Nalogovyy menedzhment v organizatsiyakh: uchebnik dlya magistrrov* [Tax management in organizations: a textbook for masters]. Moscow, Yurayt. 279 p. [in Russ.].
8. Kobrina Ye. Nalogovyye vychety po NDS v 2021 g.: chto eto i kak oformit' [Tax deductions for VAT in 2021: what is it and how to issue it]. Available at: <https://www.b-kontur.ru/enquiry/803-nalogovie-vicheti-po-nds>, accessed 20.03.2021 [in Russ.].
9. Koroleva Ye. N. (2016) *Vse dlya bukhgaltera*, no. 2 (286), pp. 20—24 [in Russ.].
10. Lazareva Ya. Vychet NDS: osobennosti primeneniya [VAT deduction: application features]. Available at: <https://www.audit-it.ru/articles/account/tax/a34/850081.html>, accessed 20.03.2021 [in Russ.].
11. Tolmachev A. A. (2008) *Mariyskiy yuridicheskiy vestnik*, no. 6, pp. 97—102 [in Russ.].
12. Shelkunov A. Novyye proryvnyye veyaniya v ponimani prirody NDS (kommentariy k Postanovleniyu KS RF ot 30.06.2020 № 31-P) [New breakthrough trends in understanding the nature of VAT (commentary to the Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation dated June 30, 2020 No. 31-P)]. Available at: https://zakon.ru/blog/2020/7/3/novye_proryvnye_veyaniya_v_ponimani_prirody_nds_kommentarij_k_postanovleniyu_ks_rf_ot_30062020_31-p, accessed 20.03.2021 [in Russ.].