

ОЦЕНКА ОТРАСЛЕВЫХ ОСОБЕННОСТЕЙ ИСЧИСЛЕНИЯ И ВОЗМЕЩЕНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Мария Александровна ТРОЯНСКАЯ^{a*}, Елена Ивановна КОМАРОВА^b

^a доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой государственного и муниципального управления, Оренбургский государственный университет (ОГУ), Оренбург, Российская Федерация
m_troyanskaya@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0003-4545-3786>
SPIN-код: 6008-8700

^b кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, Оренбургский государственный университет (ОГУ), Оренбург, Российская Федерация
elkomarova@mail.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 3466-2617

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 666/2019
Получена 16.10.2019
Получена в доработанном виде 05.11.2019
Одобрена 29.11.2019
Доступна онлайн
16.01.2020

УДК 336.225.6

JEL: H20, H21, H22, H71

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговая нагрузка, налоговые вычеты, исчисление налога на добавленную стоимость, возмещение налога на добавленную стоимость

Аннотация

Предмет. Вопросы оценки отраслевых особенностей исчисления и возмещения налога на добавленную стоимость, оказывающих влияние на собираемость НДС и формирование величины налоговой нагрузки.

Цели. Решение сложных вопросов исчисления и возмещения налога на добавленную стоимость с учетом особенностей формирования добавленной стоимости, а также налогообложения, бухгалтерского и налогового учета и отчетности по НДС, возникающих в разных отраслях экономики.

Методология. При проведении исследования использовались методы систематизации, анализа и сравнения.

Результаты. Определены особенности исчисления налога на добавленную стоимость организациями различных видов экономической деятельности, что позволило с учетом фактора отраслевой специфики деятельности организаций оценить динамику и структуру поступления НДС в доходы бюджета, а также изменение величины налоговой нагрузки по налогу на добавленную стоимость на примере организаций сельского хозяйства, строительства и добывающей промышленности.

Выводы. Отраслевые особенности исчисления и возмещения налога на добавленную стоимость имеют важное значение для формирования полной и достоверной информации о налогооблагаемых показателях у налогоплательщика, обуславливают динамику начисленного налога и сумм, предъявленных к вычету, а также являются значимым фактором для осуществления эффективного налогового контроля. Налоговая нагрузка по НДС является важным индикатором полноты и своевременности исполнения налоговых обязательств перед бюджетом, что подтверждают расчеты налоговой нагрузки организаций, осуществляющих деятельность на территории Оренбургской области в сфере сельского хозяйства, строительства и добычи полезных ископаемых и ее сравнение со среднеотраслевыми показателями, рекомендуемыми налоговыми органами.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2019

Для цитирования: Троянская М.А., Комарова Е.И. Оценка отраслевых особенностей исчисления и возмещения налога на добавленную стоимость // *Национальные интересы: приоритеты и безопасность*. – 2020. – Т. 16, № 1. – С. 17 – 31.
<https://doi.org/10.24891/ni.16.1.17>

Для консолидированного бюджета Российской Федерации налог на добавленную стоимость является одним из основных источников налоговых поступлений, что определяет его особую роль в экономической и бюджетно-налоговой политике государства. Налог на добавленную стоимость в современной налоговой системе России является не только

основой косвенного налогообложения, но и относится к категории универсальных косвенных налогов, однако это не означает, что налогоплательщики, осуществляющие деятельность в разных отраслях экономики, будут исчислять его одинаково.

Процесс исчисления налога на добавленную стоимость и его возмещения различается в зависимости от отраслевой специфики хозяйствования, содержания финансово-хозяйственных операций, цели коммерческих сделок. В то же время этот налог неоднозначно влияет на предпринимательскую активность в разных отраслях экономики. Чем больше доля материальных затрат, доля выполненных работ и оказанных услуг сторонних организаций в совокупной стоимости произведенных товаров, тем меньшая сумма его оборота будет облагаться налогом на добавленную стоимость.

Анализ публикаций, посвященных исследованию налога на добавленную стоимость, свидетельствует об их разнонаправленности. В большинстве работ затрагиваются следующие аспекты проблемы: совершенствование отдельных вопросов исчисления, взимания и возмещения НДС (М.Д. Абрамов [1], Е.В. Ягодкина [2], В.И. Каломбо Муламба, А.С. Правилина, Е.С. Гаркушина [3], В.Ф. Стойков, Л.А. Четошникова [4], Е.В. Смирнова [5], В.А. Тимошенко [6], А. Фатуллаев, Б.Х. Алиев [7]); актуальные вопросы администрирования НДС (Н. Малис, Л. Грундел, Н. Горохова [8], И.Д. Лежава [9], А.В. Грищенко, А.А. Сергеев [10]); отдельные отраслевые особенности исчисления НДС (Е.Т. Прокопчук [11], И.М. Бортникова, С.А. Пиукова [12], М.В. Каширина [13], Т.Л. Крутякова [14], М.В. Попов, А.Л. Жуков [15]); вопросы планирования и собираемости НДС (Т.Г. Давлетшин [16], М.Ю. Малкина, Р.В. Балакин [17], У. Ильясова [18], Е.В. Ядренникова [19]).

Однако в перечисленных исследованиях практически не освещены вопросы учета

отраслевых особенностей исчисления и возмещения налога на добавленную стоимость, что немаловажно, поскольку плательщики налога на добавленную стоимость должны учитывать в своей работе особенности, свойственные различным отраслям экономики. Так, при построении собственной налоговой политики предприятиям приходится решать целый комплекс сложных вопросов, связанных с особенностями системы исчисления НДС. Важно учитывать, имеются ли у предприятия льготы по НДС, есть ли необходимость ведения раздельного учета, осуществляется ли финансирование из бюджета, какие системы налогообложения применяют контрагенты и т.п. Учет этих и других отраслевых особенностей деятельности предприятия помогает грамотно построить финансово-хозяйственную деятельность, а также оптимизировать налоговую нагрузку по налогу на добавленную стоимость.

В Оренбургской области наиболее актуальными для выявления отраслевых особенностей исчисления и возмещения НДС являются налогоплательщики в сфере добывающей промышленности, сельского хозяйства и строительства. Экономика Оренбургской области сочетает в себе развитое промышленное и сельскохозяйственное производство. Главные отрасли промышленности – черная и цветная металлургия, машиностроение и металлообработка. Важное место занимают нефтегазовая, легкая и пищевая индустрия. Также в регионе ведется добыча меди, никеля, кобальта и золота. Сельскохозяйственные угодья занимают 87% территории области. Топливо-энергетический комплекс Оренбургской области представлен газо-, нефте- и угледобывающей промышленностью. Добыча природного газа ведется на крупнейшем в Европе Оренбургском газоконденсатном месторождении.

Следует отметить, что особенности сельскохозяйственного производства в Оренбургской области и в целом по России

связаны с объективными условиями, не играющими значительной роли для большинства других отраслей: сезонный характер производства, природно-климатические факторы, низкая рентабельность деятельности и нерегулярный характер поступления доходов. Субъекты предпринимательства в сфере сельского хозяйства чаще, чем представители других отраслей, имеют убыточные результаты своей деятельности. Для создания и поддержки предпринимательской активности сельскохозяйственных товаропроизводителей, развития в целом сельскохозяйственной отрасли осуществляется государственная поддержка в виде: субсидирования кредитования, лизинга; страхования имущества, урожая, от стихийных бедствий; льготного налогообложения, поддержки аграрной науки и др. При налогообложении сельскохозяйственных организаций НДС превращается из фискального инструмента в элемент регулирования, благодаря чему улучшается уровень финансового состояния предприятий данной отрасли.

В зарубежной практике сельскохозяйственные производители пользуются дополнительными налоговыми привилегиями по сравнению с предприятиями других отраслей, поскольку государство, устанавливая для них условия налогообложения по НДС, учитывает специфику деятельности в этом секторе экономики. За рубежом для предпринимателей, занятых в сельском хозяйстве, в основном предусмотрен упрощенный порядок налогообложения, обусловленный такими специфическими условиями, как сезонность производства, зависимость от погодных и природных факторов, организация небольших семейных фермерских хозяйств. В основном налоговые льготы заключаются в установлении пониженных ставок.

Например, в Германии ставка НДС составляет 7%, практикуется необлагаемый налоговый минимум, в упрощенном порядке ведется бухгалтерский и налоговый учет и др.

Практически во всех странах действует режим ускоренной амортизации в сельском хозяйстве, снижение налогооблагаемой части дохода за счет предварительных вычетов, применяется особый режим расчета капитальных затрат для подсчета издержек сельскохозяйственного производства [12].

В России, так же как и в зарубежных странах, существуют различные льготы и особые условия налогообложения в сфере сельского хозяйства (пониженные ставки, освобождение от налогов отдельных операций, специальный налоговый режим в виде ЕСХН и др.). Налоговым законодательством предусмотрено освобождение от налогообложения НДС операций по реализации продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы. Однако указанные операции подлежат освобождению от налогообложения при условии, что удельный вес от реализованной сельскохозяйственной продукции составляет не менее 70% от общей суммы доходов, полученных от реализации продукции собственного производства в отчетном налоговом периоде¹.

Для сельхозтоваропроизводителей продукцией собственного производства считается выращенная сельхозпродукция, а также любая продукция, произведенная или переработанная собственными силами непосредственно на производственных мощностях данной организации. Следовательно, продукция, произведенная на производственной базе другой организации на давальческой основе, а также приобретенная для перепродажи, не относится к продукции собственного производства, и в целях указанной льготы не применяется. При этом высокие риски получения убытков в

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ), ст. 149, п. 3, пп. 20.

сельскохозяйственном производстве ведет к необходимости дополнительных возможностей в сфере налогообложения – таких как отсрочка налоговых платежей, перенос убытков на будущие периоды и т.п. По налогу на добавленную стоимость у сельскохозяйственных организаций отсутствуют какие-либо переносы сроков уплаты, однако у предприятий данной отрасли налоговая нагрузка по НДС сравнительно невелика, так как «входящий» НДС уплачивается по ставке 20%, а реализация большинства видов сельскохозяйственной продукции облагается по ставке 10%. Кроме того, у налогоплательщиков в секторе сельского хозяйства может возникнуть основание на возмещение НДС из бюджета в достаточно крупных размерах при приобретении основных средств специального назначения, строительстве новых объектов или при их активной модернизации. Такая ситуация стимулирует предпринимателей отрасли направлять высвободившиеся средства на развитие сельскохозяйственного бизнеса.

Особый акцент следует сделать на формировании добавленной стоимости и уплате НДС в добывающем и перерабатывающем секторах экономики. Добывающая промышленность в нашей стране является одной из наиболее стабильных и рентабельных отраслей экономики. Однако данной отрасли также присущи некоторые особенности, которые определяют специфику налогообложения. В основном к ним относятся горно-геологические и технические условия функционирования, сезонный характер отдельных работ, длительность производственного цикла, особенности оформления и реализации прав недропользования и другие.

Предприятия, специализирующиеся на добыче полезных ископаемых, как правило, представляют собой комплексы добывающего и обогащающего производств с возможным объединением в компании, холдинги. Специфика деятельности указанных

предприятий определяет особенности учета объектов налогообложения данной отрасли экономики. Объектом учета по налогу на добавленную стоимость при добыче, переработке и реализации полезных ископаемых признается реализация товара – собственно добытого полезного ископаемого либо продукции, полученной в результате переработки данного полезного ископаемого на производственных мощностях налогоплательщика или по договору на другом предприятии. Налог на добавленную стоимость не уплачивается предприятиями добывающей промышленности при реализации²:

- руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, а также лома и отходов драгоценных металлов, направляемых для производства драгоценных металлов и аффинажа;
- драгоценных металлов и драгоценных камней Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, центральному банку РФ и иным банкам;
- драгоценных камней в сырье (за исключением необработанных алмазов) для обработки предприятиями независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт;
- драгоценных камней в сырье и ограненных специализированным внешнеэкономическим организациям, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации.

НДС исчисляется по нулевой ставке со стоимости золота в слитках при представлении вместе с декларацией за налоговый период контракта (его копии) на реализацию золота и документов, подтверждающих передачу драгоценных металлов коммерческому банку³.

² Там же, ст. 149, п. 3, пп. 9.

³ Там же, ст. 164, п. 1, пп. 6.

Особое внимание необходимо уделить учету налоговых вычетов по НДС. При осуществлении организацией расходов, связанных с использованием недр, следует учитывать, что не по всем таким расходам недропользователю может быть предъявлена поставщиком (продавцом) к оплате сумма НДС, а следовательно, не по всем расходам можно принимать НДС к вычету. Существенной статьёй расходов предприятий добывающей промышленности являются работы по составлению проектов освоения месторождения научно-исследовательскими учреждениями, передача комитетом природных ресурсов геологической информации о месторождении, оплата сборов за участие в конкурсе на предоставление права пользования недрами или же расходы на предварительную оценку месторождения. Однако данные операции не подлежат налогообложению и, следовательно, организация не сможет принять к вычету суммы «входного» НДС. Исходя из этого, доля вычетов по НДС у предприятий добывающей промышленности в общей сумме исчисленного налога зачастую мала, что определяет значительную налоговую нагрузку по НДС у хозяйствующих субъектов, осуществляющих деятельность в данной отрасли.

В строительной отрасли в последние десятилетия наблюдается сокращение объемов производства и уменьшение степени его эффективности. Недостаточная рентабельность данного вида деятельности привела к резкому сокращению инвестиций в строительство, что обусловило банкротство отдельных строительных организаций и уменьшение объемов выпуска многих видов строительных материалов и конструкций. Поскольку строительство является фондообразующей отраслью, негативные явления в строительстве отразились и на других отраслях хозяйства. Удорожание строительства ведет к удорожанию многих видов продукции, производимой организациями других отраслей экономики.

Такие факторы, как сезонный характер и высокая ресурсоемкость производства, высокий уровень научно-технических требований к технологии производства и квалификации персонала привели к необходимости учета особенностей строительной отрасли при налогообложении добавленной стоимости. Так, например, многие хозяйственные операции, совершаемые застройщиками, согласно положениям Налогового кодекса РФ освобождаются от налогообложения НДС. Не облагается НДС реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них⁴. С 1 октября 2010 г. не подлежат обложению НДС услуги застройщика, оказываемые на основании договора участия в долевом строительстве (за исключением услуг при строительстве объектов производственного назначения). При этом важно учитывать особенности применения налоговых вычетов по НДС. Если цена работ по договору строительного подряда не облагается НДС, то суммы налога, предъявленного поставщиками товаров (работ, услуг), приобретенных для выполнения таких работ, к налоговому вычету не принимаются, а включаются в себестоимость этих работ. Если по приобретенным товарам (работам, услугам) суммы налога были приняты к налоговому вычету, но впоследствии они были использованы для выполнения работ, не подлежащих налогообложению, то ранее принятые к налоговому вычету суммы НДС подлежат восстановлению на расчеты с бюджетом. Восстановлению также подлежат суммы налога, принятые ранее к налоговому вычету по основным средствам и нематериальным активам, используемым для выполнения работ, не облагаемых НДС, пропорционально остаточной стоимости этих основных средств и нематериальных активов (без учета переоценки)⁵.

На практике подрядчики часто привлекают для выполнения строительных работ субподрядные организации. При определении

⁴ Там же, ст. 149, п. 3, пп. 22.

⁵ Там же, ст. 170, п. 3, пп. 1.

выручки от реализации строительно-монтажных работ в нее включается в том числе и стоимость работ, выполненных субподрядчиками. Особенно актуален этот вопрос в том случае, когда субподрядчик не является плательщиком НДС (применяет упрощенную систему налогообложения или пользуется освобождением от уплаты НДС по ст. 145 НК РФ). Независимо от того, что стоимость субподрядных работ в этом случае не включает в себя НДС, подрядчик уплачивает НДС со всего объема выполненных работ. В такой ситуации налоговая нагрузка по НДС у строительной организации становится существенно выше.

При исчислении НДС при выполнении строительно-монтажных работ могут возникнуть нестандартные ситуации, если стороны включили в договор условие о поэтапной сдаче работ. В таких случаях результат работ заказчик принимает по завершении каждого из этапов строительства подписанием двухстороннего акта. При этом риск случайной гибели или повреждения принятого результата работ по этапу переходит к заказчику, что является несомненным преимуществом для исполнителя работ. Однако суммы оплаты каждого этапа уже признаются выручкой от реализации строительной организации, с которой должен быть уплачен НДС. Если же заказчик принимает и оплачивает полностью построенный объект, без поэтапной сдачи, то здесь у подрядчика возникает преимущество: зачастую в течение всего периода стройки у таких организаций возникает право на возмещение НДС из бюджета ввиду того, что доходы от реализации объекта строительства будут получены только в будущем, а расходы, в том числе и «входной» НДС уже оплачены в текущем периоде. При этом важно помнить, что обязательным условием налогового вычета является использование строящегося объекта для осуществления операций, облагаемых НДС.

Отраслевые особенности исчисления и возмещения НДС имеют значение для

формирования полной и достоверной информации о налогооблагаемых показателях у налогоплательщика, обуславливают динамику начисленного налога и сумм, предъявленных к вычету, а также являются значимым фактором для осуществления эффективного налогового контроля.

Анализ структуры доходов, администрируемых налоговыми органами Оренбургской области, позволил установить, что НДС обеспечивает второй по величине (16–18%) удельный вес доходов после налогов, сборов и регулярных платежей за пользование природными ресурсами (табл. 1).

В 2017 г. рост поступлений НДС наблюдался в таких отраслях Оренбургской области, как сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство (прирост составил 26,97%), добыча полезных ископаемых (17,4%), строительство (27,18%), оптовая и розничная торговля (62,88 %), транспорт и связь (рост практически в три раза).

Тогда же имелись и отрасли, поступления НДС от субъектов которых имели отрицательную динамику: обеспечение электрической энергией, газом и паром, кондиционирование воздуха, гостиницы и рестораны; финансовая деятельность и операции с недвижимым имуществом.

Рост поступлений НДС в 2018 г. наблюдался в таких отраслях, как добыча полезных ископаемых (прирост составил 53%), строительство (18,86%), гостиницы и рестораны (прирост более чем в 1,5 раза), транспорт и связь (30,8%), финансовая деятельность (темп роста составил 8,65%) и операции с недвижимым имуществом (темп роста составил 25,7%). Заметно изменилась ситуация в сторону роста поступлений НДС в секторе обеспечения электрической энергией, газом и паром – в 2017 г. в бюджет поступило 93 млн руб., а в 2018 г. – 1 619 млн руб.

В остальных отраслях экономики в 2018 г. наблюдалось снижение поступлений НДС. Так, предприятия обрабатывающих

производств и сельскохозяйственные предприятия в общем итоге не уплатили, а возместили НДС из бюджета, то есть сумма налоговых вычетов здесь превысила сумму исчисленного налога. При детальном анализе поступлений НДС данной отрасли установлено, что возмещение НДС заявлено предприятиями, занимающимися производством кокса и нефтепродуктов, а также предприятиями, занимающимися металлургическим производством. Также снижение поступлений НДС наблюдалось в оптовой и розничной торговле.

При этом важно отметить ежегодный рост поступлений НДС от предприятий прочих отраслей экономики Оренбургской области (транспортировка и хранение, деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги и др.). Данный рост обусловлен расширением объемов реализации в данных отраслях, а также изменением классификации отраслей экономики, которая привела к перемещению тех или иных видов деятельности в другие группировки.

К основным факторам, оказывающим влияние на собираемость НДС, относятся инфляционный, фактор роста экономики региона, структурный и институциональный факторы. Рост цен в регионах России напрямую отражается на величине номинальной добавленной стоимости, экономический рост обуславливает темпы роста поступлений налога в доходы бюджета. Структурный фактор обусловлен изменением структуры созданной стоимости, а институциональный – качеством проводимой налоговой политики и эффективностью налогового администрирования.

Наибольший удельный вес поступлений НДС в регионе обеспечивают предприятия, занимающиеся добычей полезных ископаемых, строительством, производством и распределением электроэнергии, газа и воды, а также организации оптовой и розничной торговли (табл. 2).

Налоговую политику можно признать эффективной только в том случае, когда она позволяет одновременно обеспечить финансами потребности государства и не уменьшить стимулы налогоплательщиков к продолжению предпринимательской деятельности, но побудить их искать пути увеличения производительности и результативности хозяйствования. Вследствие этого большое значение приобретает такой показатель как налоговая нагрузка.

Уровень налоговой нагрузки служит одним из критериев как для анализа сформировавшихся за период фактических показателей налоговых поступлений, так и для составления прогнозов на самых различных уровнях – от конкретного налогоплательщика, отрасли и до страны в целом. С точки зрения налогового контроля, показатель налоговой нагрузки по налогу на добавленную стоимость (наряду с показателем удельного веса вычетов в налоге, исчисленном от налогооблагаемой базы) является одним из основных критериев для отбора кандидатов на проведение углубленной проверки их отчетных документов и для вызова налогоплательщика на комиссию налогового органа по легализации налоговой базы. Низкой налоговой нагрузкой по НДС могут считаться показатели менее 3% для производителей продукции (товаров, работ, услуг) и менее 1% для торговых организаций⁶.

Федеральная налоговая служба при формировании плана выездных проверок на следующий год сравнивает показатели в сданной финансовой отчетности налогоплательщиков со среднестатистическими по отрасли. Те компании, чьи показатели ниже нормы, попадают в список подозрительных и подлежат отбору на выездные налоговые проверки в целях выявления возможных противозаконных налоговых схем. В настоящее время используется термин «налоговый разрыв», который означает

⁶ Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333.
URL: http://consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/2ff7a8c72de3994f30496a0ccbb1ddafdaddd518

отклонение суммы налогов, которые теоретически должны быть уплачены налогоплательщиком, от суммы фактически уплаченных налогов. Однако низкий уровень налоговой нагрузки по сравнению со среднеотраслевыми показателями, утвержденными ФНС России, не всегда означает применение незаконных способов оптимизации. Это может быть связано с такими объективными причинами, как конъюнктура рынка, крупные единовременные затраты и (в том числе) отраслевые особенности осуществления предпринимательской деятельности и формирования ее финансового результата.

Для анализа уровня налоговой нагрузки предприятий и организаций в секторе сельского хозяйства, добычи полезных ископаемых и строительства, данный показатель рассчитывался как соотношение сумм начисленного к уплате НДС и сумм полученной выручки. Результат расчета налоговой нагрузки по НДС ряда организаций Оренбургской области за 2016–2018 гг. представлен в *табл. 3*.

В ООО «Агрофирма «Звезда» НДС исчисляется по разным ставкам. Сумма НДС, исчисленного по ставке 10%, применяемой для сельскохозяйственной продукции, значительно превышает сумму НДС, исчисленную по общей ставке 18%. Этот факт значительно снижает налоговую нагрузку предприятия «Агрофирма «Звезда». В отдельные периоды в суммах исчисленного НДС имелись суммы, подлежащие восстановлению, а также суммы НДС, исчисленные с предоплаты. Эти показатели напрямую влияют на сумму начисленного к уплате налога (например, в I и III кв. 2017 г.).

Основная часть выручки предприятия «Агрофирма «Звезда» формируется в I и IV кв. года, то есть во время массового забоя скота и реализации полученной продукции. Большая же часть налоговых вычетов по НДС формируется во II и III кв. года, в период закупа молодняка и кормов, а также засеивания сельскохозяйственных угодий. Эти факты

подтверждают сезонный характер деятельности предприятия «Агрофирма «Звезда» и неравномерное распределение уплачиваемого НДС поквартально в течение года.

В 2016 г. деятельность предприятия «Агрофирма «Звезда» характеризовалась значительными объемами закупа сырья и материалов, несоизмеримыми с полученными доходами, что повлекло за собой право на возмещение НДС из бюджета. В результате возмещения НДС из бюджета налоговая нагрузка по данному налогу в 2016 г. приравнивается к нулю; в 2017 г. ввиду значительных сумм исчисленного налога со строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая нагрузка предприятия «Агрофирма «Звезда» значительно превышала среднюю по отрасли (3,5%) и составила 24,05%; в 2018 г. налоговая нагрузка по НДС не превысила 6,3% (по данным ФНС налоговая нагрузка составила 5,5%).

Как видно из проведенного анализа отраслевые особенности исчисления и возмещения НДС сельскохозяйственных предприятий, а также уровень налоговой нагрузки по этому налогу определены сезонностью производства и неравномерностью получения выручки.

Организация «Сырьевая компания» осуществляет добычу и переработку горной массы известняка, горной массы гипса, добычу глины, транспортировку сырья для производства химической продукции, строительных материалов и других производств. За исследуемый период величина исчисленного НДС от реализации увеличивается в III и IV кв., однако не так существенно, как у сельскохозяйственных предприятий. В целом же можно отметить стабильность и равномерность получаемых компанией доходов и сумм заявленных в декларации вычетов по НДС. Стабильность получаемых доходов обусловлена технологией производства и работы в непрерывном режиме независимо от времени года.

Суммы НДС, исчисленные организацией «Сырьевая компания», в 2017–2018 гг. существенно снижались, несмотря на ежегодный рост выручки. Такую динамику можно объяснить ежегодным ростом налоговых вычетов, опережающим рост налога, исчисленного от реализации собственной продукции.

Налоговая нагрузка по НДС по данным отчетности ООО «Сырьевая компания» в 2016 г. составила 10%, а в последующие периоды наблюдается плавное снижение данного показателя до 8,89% в 2017 г., и 8,49% – в 2018 г. Уровень налоговой нагрузки данного налогоплательщика не превышает среднеотраслевую по ВЭД «Добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических», которая в 2016 г. имела значение 11,3%, в 2017 г. – 11,9% и в 2018 г. – 18,8%. Стабильность и рентабельность предприятий добывающей промышленности позволяет обеспечить равномерную налоговую нагрузку и не выйти за рамки рекомендуемых налоговыми органами пределов.

Основными видами деятельности ООО «Строительное Единство» являются строительство зданий и сооружений, производство отделочных работ. При анализе показателей налоговых деклараций ООО «Строительное Единство» по НДС отмечена нестабильность и неравномерность получаемой выручки и вычетов по НДС. Такое положение в основном связано с сезонным характером строительной деятельности. Суммы НДС, исчисленные компанией «Строительное Единство», в 2016–2018 гг. существенно росли. Так, в 2016 г. сумма начисленного НДС составила 306 160 руб., в 2017 г. произошел рост суммы НДС более чем в 6 раз, в 2018 г. сумма НДС, подлежащего уплате, увеличилась еще на 36%. Налоговая нагрузка по НДС компании «Строительное Единство» не превысила 3,5% за исследуемый период, что значительно ниже среднеотраслевого показателя (в 2016 г. – 12,7%, в 2017 г. – 10,9% и в 2018 г. – 10,2%).

Рассмотренные организации строительной и добывающей отрасли имеют налоговую нагрузку ниже среднеотраслевой, что является основанием для отбора их на выездную налоговую проверку. Налогоплательщик имеет право представить в налоговый орган пояснения и соответствующие документы, подтверждающие изменение технологического процесса, сезонные колебания объемов выручки и затрат и др.

Особенности исчисления, возмещения и уплаты НДС организациями различных отраслей экономики обусловлены прежде всего целенаправленной политикой государства, стимулирующей или сдерживающей предпринимательскую активность. Так, для сферы сельского хозяйства предусмотрены упрощенные условия налогообложения, которые предполагают особый порядок применения НДС (полное освобождение от уплаты, применение пониженной ставки 10% для сельскохозяйственной продукции и продовольственных товаров, уменьшение налогооблагаемой базы и др.). Организация предпринимательской деятельности в форме личных подсобных хозяйств, крестьянско-фермерских хозяйств, малых предприятий также формирует условия налогообложения в сельском хозяйстве. К объективным обстоятельствам, определяющим специфику НДС на предприятиях добывающей промышленности и строительства, относятся: длительность производственного цикла; сезонный характер работ; трудоемкость отрасли; особенности учета осуществляемых операций.

Таким образом, налог на добавленную стоимость оказывает неоднозначное воздействие на развитие предпринимательства в различных отраслях экономики. Не всегда льготы и налоговые преференции позволяют получить желаемый эффект, особенно в неблагоприятных экономических условиях. Установленный законодательством порядок начисления и возмещения НДС является единым и не учитывает отдельные

специфические особенности формирования добавленной стоимости в отраслях экономики.

В топливно-сырьевых и обрабатывающих отраслях добавленная стоимость разная по доле ее основных элементов, а также различаются уровни рентабельности, объемы инвестиций, фонды оплаты труда и другие

параметры предпринимательской деятельности. В целях улучшения условий ведения бизнеса, стимулирования инвестиционной активности, повышения собираемости НДС необходимо в перспективе обратить внимание на изменение подхода к расчету НДС с учетом отраслевой принадлежности налогоплательщика и особенностей его деятельности.

Таблица 1

Динамика поступлений НДС от предприятий различных отраслей экономики Оренбургской области за 2016–2018 гг., млн руб.

Table 1

Trends in VAT revenue from various entities of the Orenburg Oblast, 2016–2018, million RUB

Показатель	2016	2017	2018	Темп роста, %	
				2017/2016	2018/2017
Поступления НДС, всего	39 045	43 108	66 638	110,41	154,58
В том числе:					
– сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	29	37	19	127,58	–51,35
– добыча полезных ископаемых	31 184	36 610	56 060	117,4	153,13
– обрабатывающие производства	1 483	1 591	1 572	–107,28	98,81
– обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	1 227	93	1 619	7,58	1 740,8
– строительство	1 438	1 829	2 174	127,19	118,86
– оптовая и розничная торговля	1 617	2 634	2 278	162,89	86,48
– гостиницы и рестораны	40	23	64	57,5	278,26
– транспорт и связь	500	1 483	1 940	296,6	130,82
– финансовая деятельность	113	104	113	92,04	108,65
– операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	857	214	269	24,97	125,7
– иные виды экономической деятельности	558	1 672	3 712	299,64	222,01

Источник: составлено авторами по результатам расчетов по данным формы 1-НОМ «Отчет о поступлении налогов, сборов и страховых взносов в бюджетную систему Российской Федерации по основным видам экономической деятельности» за 2016–2018 гг. URL: <http://56nalog.ru>

Source: Authoring based on computations from Form 1-HOM *Report on the Collection of Taxes, Levies and Security Charges to the Fiscal System of the Russian Federation for Basic Types of Activities, 2016–2018*. URL: <http://56nalog.ru> (In Russ.)

Таблица 2

Структура поступлений НДС от предприятий различных отраслей экономики Оренбургской области за 2016–2018 годы, %

Table 2

VAT revenue broken down by entities from various industries of the Orenburg Oblast, 2016–2018, percentage

Показатель	2016	2017	2018
Поступления НДС, всего	100	100	100
В том числе:			
– сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	–	–	–
– добыча полезных ископаемых	79,9	84,9	84,1
– обрабатывающие производства	3,8	–3,7	–2,4
– производство и распределение электроэнергии, газа и воды	3,1	0,2	2,4
– строительство	3,7	4,2	3,3
– оптовая и розничная торговля	4,1	6,1	3,4
– гостиницы и рестораны	0,1	0,1	0,1
– транспорт и связь	1,3	3,4	2,9
– финансовая деятельность	0,3	0,2	0,2
– операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	2,2	0,5	0,4
– иные виды экономической деятельности	1,4	3,9	5,6

Источник: составлено авторами по результатам расчетов по данным формы 1-НОМ «Отчет о поступлении налогов, сборов и страховых взносов в бюджетную систему Российской Федерации по основным видам экономической деятельности» за 2016–2018 гг. URL: <http://56nalog.ru>

Source: Authoring based on computations from Form 1-HOM *Report on the Collection of Taxes, Levies and Security Charges to the Fiscal System of the Russian Federation for Basic Types of Activities, 2016–2018*. URL: <http://56nalog.ru> (In Russ.)

Таблица 3

Сравнительный анализ уровня налоговой нагрузки по НДС для организаций сельского хозяйства, добывающей промышленности и строительства, осуществляющих деятельность на территории Оренбургской области

Table 3

Comparative analysis of VAT burden borne by entities operating in agriculture, mining and construction in the Orenburg Oblast

Показатель	2016 г.	2017 г.	2018 г.
ООО «Агрофирма «Звезда»			
Сумма начисленного НДС, руб.	–1 836 520	23 028 699	2 247 948
Сумма выручки, тыс. руб.	33 895	95 754	35 693
Налоговая нагрузка, %	–	24,05	6,3
ООО «Сырьевая компания»			
Сумма начисленного НДС, руб.	80 344 142	72 859 393	69 752 376
Сумма выручки, тыс. руб.	803 326	819 770	821 987
Налоговая нагрузка, %	10	8,89	8,49
ООО «Строительное Единство»			
Сумма начисленного НДС, руб.	306 160	1 863 043	2 533 474
Сумма выручки, тыс. руб.	10 269	77 102	74 351
Налоговая нагрузка, %	2,98	2,42	3,41

Источник: составлено авторами по результатам расчетов по данным налоговой и бухгалтерской отчетности исследуемых организаций за 2016–2018 гг.

Source: Authoring based on computations in tax returns and financial statements of analyzable companies for 2016–2018

Список литературы

1. *Абрамов М.Д.* Пути совершенствования администрирования НДС // Вестник АКСОР. 2015. № 3. С. 19–21.
2. *Ягодкина Е.В.* Совершенствование администрирования НДС в сфере таможенных платежей // Вестник АКСОР. 2015. № 3. С. 22–25.
3. *Каломбо Муламба В.И., Правилина А.С., Гаркушина Е.С.* Совершенствование действующего механизма исчисления и уплаты НДС // Экономика и предпринимательство. 2016. № 11-3. С. 1050–1053.
4. *Стойков В.Ф., Четошникова Л.А.* НДС: направления совершенствования администрирования и исчисления при перевалке и перегрузке нефти и нефтепродуктов // Актуальные проблемы экономики и права. 2017. Т. 11. № 4. С. 115–124.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nds-napravleniya-sovershenstvovaniya-administrirovaniya-i-ischisleniya-pri-perevalke-i-peregruzke-nefti-i-nefteproduktov/viewer>
5. *Смирнова Е.В.* Совершенствование налогового администрирования НДС в интересах государства и налогоплательщиков // Вестник Астраханского государственного технического университета. Сер. Экономика. 2018. № 1. С. 105–112.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-nalogovogo-administrirovaniya-nds-v-interesah-gosudarstva-i-nalogoplatelshchikov/viewer>
6. *Тимошенко В.А.* Совершенствование контроля за исчислением и уплатой НДС на базе «АСК НДС-2» // Право и экономика. 2017. № 11. С. 61–65.
7. *Фатуллаев А., Алиев Б.Х.* Действующий механизм исчисления и взимания НДС и его совершенствование в Российской Федерации // Экономика и управление: проблемы, решения. 2018. Т. 3. № 5. С. 63–67.
8. *Малис Н., Грундел Л., Горохова Н.* Актуальные проблемы налогового администрирования НДС // Налоговый вестник. 2015. № 12. С. 60–66.
9. *Лежава И.Д.* Особенности налогового администрирования и учета НДС // Экономика. Бизнес. Банки. 2018. № 55. С. 74–84.
10. *Грищенко А.В., Сергеенков А.А.* Специфика налогового администрирования НДС // Финансовый менеджмент. 2019. № 2. С. 29–36.
11. *Прокопчук Е.Т.* Особенности применения налога на добавленную стоимость относительно сельского хозяйства // Перспективы науки и образования. 2014. № 1. С. 279–283.
URL: https://pnojournal.files.wordpress.com/2014/02/pdf_140151.pdf
12. *Бортникова И.М., Пиукова С.А.* Особенности налогообложения сельскохозяйственных организаций // Теоретические и прикладные аспекты современной науки. 2014. № 5-5. С. 35–38.
13. *Каширина М.В.* Строительство: особенности налогообложения // Налоги и налогообложение. 2015. № 3. С. 135–140.
14. *Крутякова Т.Л.* «Входной» НДС по объектам недвижимости: особые правила особые правила вычета и восстановления // Налоговая политика и практика. 2018. № 1. С. 54–58.

15. Попов М.В., Жуков А.Л. Особенности исчисления НДС при долевом строительстве многоквартирных жилых домов // *Инновационное развитие экономики*. 2018. № 1. С. 264–270.
16. Давлетшин Т.Г. Собираемость НДС. Методологические аспекты // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. Вып. 2. С. 64–77. URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.2.64>
17. Малкина М.Ю., Балакин Р.В. Анализ и моделирование поступлений налога на добавленную стоимость для регионов Российской Федерации // *Финансы и кредит*. 2014. Т. 20. Вып. 23. С. 18–28. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-i-modelirovanie-postupleniy-naloga-na-dobavlennoy-stoimost-dlya-regionov-rossiyskoy-federatsii/viewer>
18. Ильясова У. Некоторые проблемы регулирования НДС // *Аудиторские ведомости*. 2018. № 4. С. 86–88.
19. Ядренникова Е.В. О перспективах применения в Российской Федерации единой ненулевой ставки НДС // *Аудиторские ведомости*. 2017. № 11. С. 93–98.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

EVALUATING SECTORAL DISTINCTIONS OF VAT ASSESSMENT AND REFUND**Mariya A. TROYANSKAYA ^{a,*}, Elena I. KOMAROVA ^b**^a Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
m_troyanskaya@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0003-4545-3786>^b Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
elkomarova@mail.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:

Article No. 666/2019

Received 16 October 2019

Received in revised form

5 November 2019

Accepted 29 November 2019

Available online

16 January 2020

JEL classification: H20, H21,
H22, H71**Keywords:** value added
tax, tax burden, tax
deductions, VAT assessment,
VAT refund**Abstract****Subject** The article studies aspects of evaluating sectoral distinctions of Value Added Tax assessment and refund, which influenced the collectability of VAT and the amount of tax burden.**Objectives** The study is aimed to address complicated issues of VAT assessment and refund with regard to the specifics of its formation and taxation, financial and fiscal accounting and reporting of VAT that each industry has.**Methods** The study is based on methods of systematization, analysis and comparison.**Results** We figure out how specifically entities from various industries assess VAT and respectively evaluate the dynamics and proportion of VAT in fiscal revenue. We also examine how the VAT burden changed, illustrating businesses in agriculture, construction and mining.**Conclusions and Relevance** It is important to consider sectoral distinctions of VAT assessment and refund in order to get a complete and clear understanding of taxable indicators. The sectoral specifics shapes the dynamics of the tax assessed and amounts to be deducted, being a critical factor for the effective tax control. VAT burden indicates whether an entity performs its tax obligations completely and timely, that is confirmed with tax burden computations with reference to entities operating in agriculture, construction and mining sectors of the Orenburg Oblast. We also compared the information with respective benchmarks tax authorities set for a respective industry.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2019

Please cite this article as: Troyanskaya M.A., Komarova E.I. Evaluating Sectoral Distinctions of VAT Assessment and Refund. *National Interests: Priorities and Security*, 2020, vol. 16, iss. 1, pp. 17–31.
<https://doi.org/10.24891/ni.16.1.17>**References**

1. Abramov M.D. [Ways to improve VAT administration]. *Vestnik AKSOR*, 2015, no. 3, pp. 19–21. (In Russ.)
2. Yagodkina E.V. [Improving VAT administration in customs payments]. *Vestnik AKSOR*, 2015, no. 3, pp. 22–25. (In Russ.)
3. Kalombo Mulamba V.I., Pravilina A.S., Garkushina E.S. [Improvement of the operating mechanism of calculation and payment of the VAT]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2016, no. 11-3, pp. 1050–1053. (In Russ.)
4. Stoikov V.F., Chetoshnikova L.A. [VAT: ways of improving administration and calculation during transshipment and transfer of oil and oil products]. *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava = Actual Problems of Economics and Law*, 2017, vol. 11, no. 4, pp. 115–124.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nds-napravleniya-sovershenstvovaniya-administrirovaniya-i-ischisleniya-pri-perevalke-i-peregruzke-nefti-i-nefteproduktov/viewer> (In Russ.)

5. Smirnova E.V. [Improving tax administration of VAT in the interests of the State and taxpayers]. *Vestnik Astrakhanskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta. Ser. Ekonomika = Vestnik of Astrakhan State Technical University. Series: Economics*, 2018, no. 1, pp. 105–112. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-nalogovogo-administrirovaniya-nds-v-interesah-gosudarstva-i-nalogoplatelshchikov/viewer> (In Russ.)
6. Timoshenko V.A. [Improving control over the calculation and payment of VAT on the basis of ASK VAT-2]. *Pravo i ekonomika = Law and Economics*, 2017, no. 11, pp. 61–65. (In Russ.)
7. Fatullaev A., Aliev B.Kh. [The current mechanism for the calculation and collection of VAT and its improvement in the Russian Federation]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*, 2018, vol. 3, no. 5, pp. 63–67. (In Russ.)
8. Malis N., Grundel L., Gorokhova N. [Current issues of VAT administration]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 2015, no. 12, pp. 60–66. (In Russ.)
9. Lezhava I.D. [Features of tax administration and accounting of VAT]. *Ekonomika. Biznes. Banki = Economy. Business. Banks*, 2018, no. S5, pp. 74–84. (In Russ.)
10. Grishchenko A.V., Sergeenkov A.A. [The specifics of VAT administration]. *Finansovyi menedzhment = Financial Management*, 2019, no. 2, pp. 29–36. (In Russ.)
11. Prokopchuk E.T. [Features of application of value added tax in relation to agriculture]. *Perspektivy nauki i obrazovaniya*, 2014, no. 1, pp. 279–283. (In Russ.) URL: https://pnojournal.files.wordpress.com/2014/02/pdf_140151.pdf
12. Bortnikova I.M., Piukova S.A. [Features of taxation of agricultural organizations]. *Teoreticheskie i prikladnye aspekty sovremennoi nauki = Theoretical and Applied Aspects of Modern Science*, 2014, no. 5-5, pp. 35–38. (In Russ.)
13. Kashirina M.V. [Construction: features of taxation]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2015, no. 3, pp. 135–140. (In Russ.)
14. Krutyakova T.L. [Input VAT on real estate: Special rules for deduction and recovery]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2018, no. 1, pp. 54–58. (In Russ.)
15. Popov M.V., Zhukov A.L. [Features of calculating VAT in share construction of multi-quarter residential houses]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2018, no. 1, pp. 264–270. (In Russ.)
16. Davletshin T.G. [VAT collectability: Methodological aspects]. *Finansy i kredit = Finance and Credit*, 2017, vol. 23, iss. 2, pp. 64–77. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.2.64>
17. Malkina M.Yu., Balakin R.V. [Analysis and modeling of value added tax inflow for the regions of the Russian Federation]. *Finansy i kredit = Finance and Credit*, 2014, vol. 20, iss. 23, pp. 18–28. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-i-modelirovanie-postupleniy-naloga-na-dobavleniye-stoimosti-dlya-regionov-rossiyskoy-federatsii/viewer> (In Russ.)
18. Il'yasova U. [Some problems VAT regulation]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2018, no. 4, pp. 86–88. (In Russ.)
19. Yadrennikova E.V. [Prospects of the Russian Federation of unified nonzero VAT rate]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2017, no. 11, pp. 93–98. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.