



ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/1999-849X-2020-13-6-130-138
УДК 330.33.015:336.2.012(045)
JEL F38, H21, H25, H71, K34

Изменение состава объектов налогообложения по НДС для повышения международной привлекательности налогового климата России

Л.И. Гончаренко^а, Н.Г. Вишневская^б

Финансовый университет, Москва, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-9872-3279>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-5403-8213>

АННОТАЦИЯ

Актуальность исследования обусловлена необходимостью совершенствования законодательства по НДС в Российской Федерации с целью его гармонизации с международной практикой и повышения международной привлекательности налогового климата России. Предмет исследования – объекты обложения НДС. Цели работы – рассмотрение состава объектов обложения НДС и предложение вариантов их трансформации для минимизации бюджетных потерь. В результате сопоставительного анализа состава объектов обложения НДС в законодательствах Европейского союза, Евроазиатского экономического союза и Российской Федерации сделан вывод о том, что два объекта налогообложения по НДС (передача для собственных нужд в непроизводственных целях и выполнение строительно-монтажных работ для собственных нужд) являются специфическими российскими объектами. В работе обоснована целесообразность их трансформации путем объединения и сужения объекта, предусмотренного для передачи для собственных нужд, только до товаров (работ, услуг) собственного производства. Такая трансформация потребует параллельного расширения правил восстановления НДС на случаи использования товаров (работ, услуг) для собственных нужд непроизводственного характера. В работе предложены меры регулирования порядка определения налоговой базы по объекту, предусматривающему выполнение строительно-монтажных работ для собственных нужд, которые устранят неясности и положительно повлияют на поступления налога в бюджет. Реализация разработанных авторами предложений позволит систематизировать объекты обложения НДС, устранить налоговые риски государства, улучшить налоговое администрирование, что будет способствовать росту поступлений НДС в бюджет и повышению значения «мягкой силы» России на зарубежных рынках.

Ключевые слова: «мягкая сила»; объект налогообложения; налог на добавленную стоимость; передача объекта для собственных нужд; выполнение строительно-монтажных работ; налоговая база; необлагаемые операции; восстановление НДС; вычет НДС; ЕС; ЕАЭС

Для цитирования: Гончаренко Л.И., Вишневская Н.Г. Изменение состава объектов налогообложения по НДС для повышения международной привлекательности налогового климата России. *Экономика. Налоги. Право.* 2020;13(6):130-138. DOI: 10.26794/1999-849X-2020-13-6-130-138

ORIGINAL PAPER

Changing the Composition of VAT Taxable Items to Increase the International Attractiveness of the Tax Climate of Russia

L.I. Goncharenko^а, N.G. Vishnevskaya^б

Financial University, Moscow, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-9872-3279>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-5403-8213>

ABSTRACT

The relevance of the research is determined by the need to improve VAT legislation in the Russian Federation in order to harmonize it with international practice and increase the international attractiveness of the tax climate in Russia. The

© Гончаренко Л.И., Вишневская Н.Г., 2020

subject of the research is objects of VAT taxation. *The purpose of the work* is to review the composition of VAT objects and offer options for their transformation to minimize budget losses. As a result of a comparative analysis of the composition of objects of VAT taxation in the legislation of the European Union, the Eurasian Economic Union and the Russian Federation, *it is concluded* that two objects of VAT taxation (transfer for own needs for non-production purposes and performance of construction and installation works for own needs) are specific Russian objects. The paper substantiates the feasibility of their transformation by combining and narrowing the object intended for transfer for their own needs, only to goods (works, services) of their own production. This transformation will require a parallel extension of the VAT recovery rules for the use of goods (works, services) for their own non-production needs. The paper proposes measures to regulate the procedure for determining the tax base for an object that provides for construction and installation works for its own needs, which will eliminate ambiguities and have a positive impact on tax revenues to the budget. The implementation of the proposals developed by the authors will allow systematizing the objects of VAT taxation, eliminating state tax risks, improving tax administration, which will contribute to the growth of VAT revenues to the budget and increase Russia's "soft power" in foreign markets.

Keywords: "soft power"; object of taxation; value added tax; transfer of the object for one's own needs; construction and installation works; tax base; non-taxable operations; VAT recovery; VAT deduction; EU; EEU

For citation: Goncharenko L. I., Vishnevskaya N. G. Changing the composition of VAT taxable items to increase the international attractiveness of the tax climate of Russia. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law.* 2020;13(6):130-138. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2020-13-6-130-138

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Процесс реформирования налога на добавленную стоимость (далее — НДС) продолжается как в нашей стране, так и за рубежом, с целью «настройки» систем налогообложения в соответствии с экономическими реалиями государств, и широко комментируется в научной литературе. По нашему мнению, следует согласиться с мнением Е. И. Комаровой и М. А. Троянской [1], что спектр рассматриваемых в качестве основных направлений реформирования НДС в последние годы проблем в основном ориентирован на анализ порядка налогообложения отдельных операций [2, 3], применения льгот [1, 4] и налоговых ставок [1, 4, 5]. Традиционно большое внимание уделяется вопросам совершенствования налогового администрирования по НДС [1, 6–9]. Аналогично в научных исследованиях, проводимых Департаментом налогов и налогового администрирования Финансового университета в последние годы, например «Совершенствование механизма косвенного налогообложения в целях обеспечения финансовой устойчивости при соблюдении баланса интересов бюджета, бизнеса и населения», по результатам которого издана одноименная монография [10], были тщательно проработаны все вышеперечисленные вопросы. Однако оценка актуальности и эффективности такого основополагающего элемента налогообложения, как объект, не проводилась, что потребовало его включения в состав научного исследования Департамента в рамках темы «Налоговые риски государства в современных

экономических условиях». Инвентаризация объектов налогообложения по НДС и их приведение в соответствие международным подходам будут способствовать повышению международной привлекательности налогового климата России.

ОБЪЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НДС

Состав объектов налогообложения НДС установлен ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) и предусматривает четыре вида операций, представленных в *таблице*.

Первый и четвертый объекты (согласно нумерации объектов, соответствующей нумерации подпунктов п. 1 ст. 146 НК РФ) являются общепринятыми в международной практике налогообложения, присутствуют в законодательстве всех стран, в налоговой системе которых установлен НДС, включая европейские страны и страны Евразийского экономического союза [11, 12]. Первый объект в виде реализации воплощает сущность НДС как оборотного налога на потребление. Четвертый объект — импорт, реализует общепринятый принцип страны назначения, повсеместно применяемый для исчисления косвенных налогов при международных сделках. Второй и третий объекты являются специфическими российскими объектами, и целесообразность их присутствия в законодательстве, а также «работоспособность» нуждаются в оценке, принимая во внимание тот факт, что администрирование каждого объекта налогообложения предполагает существенные затраты для налоговых органов на проверку корректности исчисления налога по объекту инспекторами

Объекты налогообложения НДС в Российской Федерации / Transactions taxable by VAT in the Russian Federation

№ п/п п. 1 ст. 146 НК РФ / No. subitem of item 1 of article 146 of TC RF	Краткое наименование объекта / Short name of the transaction	Наименование объекта налогообложения согласно НК РФ / The name of the taxable transaction according to TC RF
1	Реализация	Реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказания услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав
2	Передача для собственных нужд	Передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы, которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций
3	СМР хозспособом	Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления
4	Импорт	Ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией

и обработку информационной системой специальных полей декларации.

ПЕРЕДАЧА ТОВАРОВ (РАБОТ, УСЛУГ) ДЛЯ СОБСТВЕННЫХ НУЖД, РАСХОДЫ НА КОТОРЫЕ НЕ ПРИНИМАЮТСЯ К ВЫЧЕТУ ПРИ ИСЧИСЛЕНИИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

Второй объект налогообложения НДС — передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организацией, возникает в случае, если товары (работы, услуги) передаются в структуре организации для целей, не связанных с основной деятельностью, и их стоимость относится за счет прибыли. В этом случае на стоимость таких товаров (работ, услуг) НДС начисляется, но в отношении расходов на осуществление таких операций «входной» НДС принимается к вычету по общим основаниям.

Согласно п. 1 ст. 159 НК РФ при втором объекте налогообложения налоговая база по НДС определяется как стоимость переданных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде. При отсутствии реализации в предыдущем периоде

для целей налогообложения применяются рыночные цены с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения налога. Моментом исчисления налога при этом объекте налогообложения является день передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Обращаем внимание читателей журнала на то, что формулировка объекта не позволяет установить тип передаваемых товаров (работ, услуг) — собственного производства или покупные товары (работы, услуги), из чего следует налогообложение любых товаров (работ, услуг). Такой подход создает неясность для участников процесса администрирования НДС (налогоплательщиков и налоговых органов), принимая во внимание тот факт, что моменту передачи внутри организации в отношении покупных товаров (работ, услуг) предшествует момент их приобретения. В случае приобретения товаров (работ, услуг), которые не предполагается использовать при реализации облагаемых налогом операций, право на вычет «входного» НДС не возникает. Действительно, на практике в отношении таких приобретенных товаров (работ, услуг) объект налогообложения налогоплательщика может не формироваться исходя из первичности сделки покупки и на основании того, что отсутствие вычета «входного» НДС компенсирует начисление налога. В силу этого объект игнорируется многими налогоплательщиками, что не исключает споры с на-

логовыми органами (так как вычет — право, а начисление — обязанность), перспектива которых не ясна в силу спорности формулировки объекта. Аналогичное отношение к объекту сложилось у финансовых ведомств, что подтверждается отсутствием разъяснений Минфина России и ФНС России в отношении второго объекта налогообложения. В качестве примера можно привести письмо МНС России¹, в котором дается ответ на вопрос: формируется ли объект налогообложения согласно п.п. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ при приобретении организацией чайника и его передаче в бухгалтерию? Иными словами, демонстрируется уровень возникающих вопросов. Поэтому целесообразно «сузить» второй объект налогообложения только для случаев товаров (работ, услуг) собственного производства, так как для такой категории ресурсов объект налогообложения оправдан — при его отсутствии изымается НДС от той части товаров (работ, услуг), которая создана внутри организации и передается на цели непромышленного характера. Например, организация производит мебель и передает ее в собственный дом отдыха, финансируемый за счет прибыли (сотрудники отдыхают бесплатно). При отсутствии второго объекта организация вообще не заплатила бы НДС в бюджет, в то время как при приобретении мебели у сторонней организации в бюджет поступает НДС от поставщика мебели. Соответственно, наличие объекта обоснованно, но только для товаров (работ, услуг) собственного производства. По покупным товарам (работам, услугам) непромышленного характера (т.е. не предназначенным для использования в облагаемых операциях) должны применяться правила по вычету «входного» НДС, который в таких случаях не возникнет в силу несоблюдения условий для его применения. При этом рекомендуемое нами сужение второго объекта до товаров (работ, услуг) собственного производства не повлияет на бюджетные поступления, принимая во внимание компенсацию отмены начисления налога по покупным товарам (работам, услугам) отсутствием права на вычет. В отношении покупных товаров (работ, услуг) организация не увеличивает добавленную стоимость, следовательно, начисленный налог равен налогу, не подлежащему вычету, что означает полную компенсацию выпадающих доходов при сужении объекта. Одновременно такое уточнение второго объекта налогообложения устранил существующую неясность

¹ Письмо МНС России от 21.01.2003 № 03–1–08/204/26–В088 «Об уплате НДС по имуществу, приобретенному для собственных нужд организации».

для налогоплательщиков и налоговых органов, сократит затраты на обслуживание более простого и логичного объекта налогообложения.

Однако нуждается в решении вопрос о выпадающих доходах бюджета в случае, если в отношении приобретенных товаров НДС был принят к вычету, а далее они передаются в подразделение, финансируемое за счет чистой прибыли. Эту проблему предлагается решить системной перестройкой правил восстановления НДС.

ВЫПОЛНЕНИЕ СТРОИТЕЛЬНО-МОНТАЖНЫХ РАБОТ ДЛЯ СОБСТВЕННОГО ПОТРЕБЛЕНИЯ

К строительно-монтажным работам (далее — СМР) относятся работы, в результате выполнения которых к учету принимается объект, законченный капитальным строительством. Строительство может осуществляться полностью собственными силами, т.е. хозяйственным способом строительства, подрядным способом силами подрядной организации, смешанным способом как собственными силами, так и с привлечением подрядных организаций. Объект СМР возникает при осуществлении проектов капитального строительства собственными силами хозяйственным или смешанным способом.

При этом налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение в истекшем налоговом периоде.

Момент исчисления налога при выполнении СМР — последнее число каждого налогового периода, в котором осуществляется такой проект и возникают локальные расходы на его ведение. Начисленный по третьему объекту (СМР) НДС на квартальной основе в этом же периоде принимается к вычету, т.е. счет-фактура на СМР в одном и том же квартале регистрируется в книге продаж и книге покупок, а также в разделе 3 декларации по НДС в секции «НДС начисленный» и в секции «НДС к вычету». Таким образом, сумма исчисленного налога отражается развернуто в налоговой декларации по НДС, при этом физической уплаты налога в бюджет не производится, в связи с чем возникает вопрос о целесообразности такого объекта, учитывая, что налоговые органы несут расходы на его администрирование.

Детальная проработка вопроса позволила обобщить существование подобного объекта следующим. Если объект был построен хозяйственным (смешанным) способом, а впоследствии передается для осуществления необлагаемых операций (операций, освобожденных от налогообложения согласно ст. 149,

ст. 146 НК РФ), то нормы главы 21 НК РФ требуют восстановить НДС, ранее принятый к вычету. Концепция восстановления НДС отличается от начисления налога и основана на сторнировании (возврате в бюджет) ранее принятого к вычету НДС, когда на момент оприходования и до момента передачи в необлагаемую деятельность условия вычета соблюдались. Если «входной» НДС отсутствовал, то восстановление не может быть произведено. Соответственно если речь идет об объектах капитального строительства, первоначальная стоимость которых сформирована в том числе за счет расходов организации (хозяйственный, смешанный способ строительства), то при отсутствии начисления и вычета НДС восстановление налога при передаче такого объекта в необлагаемую деятельность не произойдет и бюджет понесет потери. Несмотря на редкость таких ситуаций, бюджетные потери недопустимы. Наличие анализируемого объекта налогообложения НДС также оправдано для случаев строительства объектов, изначально предназначенных для производства и реализации не облагаемых НДС товаров (работ, услуг). Обобщим представленные выше рассуждения следующим образом: в бюджет должен поступить налог в случае передачи объекта капитального строительства в необлагаемую деятельность, но наличие отдельного объекта налогообложения, предусматривающего начисление НДС на стоимость собственного строительства на регулярной основе независимо от целевого использования объекта, представляется нецелесообразным. На наш взгляд, оптимальным решением является сужение объекта до случаев передачи результатов СМР в необлагаемую деятельность и объединение его со вторым объектом, трансформированным в соответствии с представленным выше предложением. В этом случае проектируемая формулировка объекта налогообложения, заменяющего второй и третий объекты, может быть следующей: «передача товаров (работ, услуг) собственного производства, объектов капитального строительства, сооруженных полностью или частично собственными силами организации для осуществления необлагаемых операций». Для придания четкости формулировкам в НК РФ одновременно предлагается ввести категорию необлагаемых операций, состав которой определен в п. 2 ст. 170 НК РФ и насчитывает шесть наименований операций. При этом налоговой базой по объекту налогообложения должна стать остаточная стоимость объекта капитального строительства на момент передачи. Изъятие из-под налогообложения части стоимости объекта, сооруженного смешанным способом и относящегося к договору строительного

подряда, должно быть обеспечено правилом определения налоговой базы, предполагающим включение только собственных расходов организации. Моментом определения налоговой базы должен быть день передачи. Реализация этого предложения упростит состав объектов налогообложения, приведет их в соответствие с международной практикой налогообложения, упростит расходы на администрирование налога на стороне налоговых органов и налогоплательщиков. Однако дополнительно такое изменение потребует адаптации норм о восстановлении НДС.

Если выдвинутое предложение не будет реализовано и объект налогообложения СМР хозяйственным способом останется в неизменном виде, нуждается в уточнении порядок определения налоговой базы по этому объекту в связи с наличием проблем, напрямую влияющих на поступление НДС по объекту в бюджет. Недостаточный уровень регулирования порядка исчисления НДС при осуществлении СМР для собственных нужд является проблемой, известной в профессиональной среде [14]. Рассмотрим эту проблему и предложим вариант ее решения.

Независимо от способа строительства должна быть обеспечена налоговая справедливость по адекватному определению налогов. В случае подрядного способа строительства НДС будет исчислен подрядчиком и впоследствии принят к вычету заказчиком на основании полной стоимости строительства. Такой же подход должен применяться для исчисления НДС от СМР хозяйственным способом, т.е. налоговая база для целей налогообложения должна формироваться исходя из всех капитализируемых, т.е. формирующих первоначальную стоимость объекта, расходов. По объекту, построенному полностью собственными силами, стоимостным ориентиром должна стать стоимость объекта, сформированная в бухгалтерском учете (по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы»). В соответствии с п. 2 ст. 159 НК РФ при выполнении СМР для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение. Однако на практике используется иной подход, в результате которого при формировании налоговой базы могут выпадать некоторые расходы, формирующие первоначальную стоимость объекта, что занижает поступления в бюджет в случае использования объекта в необлагаемой деятельности. Почему это происходит?

Пунктом 1 ст. 11 НК РФ предусмотрено, что если настоящий Кодекс не определяет институты, поня-

тия и термины для целей налогообложения, то такие институты, понятия и термины применяются в том значении, в каком они используются в соответствующих отраслевых нормах права. НК РФ не определяет понятие СМР, поэтому надлежит руководствоваться специальным правом и нормативными документами. Так, согласно п. 22 постановления Росстата от 20.11.2007 № 69 и более поздним аналогичным документам² к СМР, выполненным хозяйственным способом, относятся «работы, осуществляемые для своих нужд собственными силами организации, включая работы, для выполнения которых организация выделяет на стройку рабочих основной деятельности с выплатой им заработной платы по нарядам строительства». На основании такой трактовки расходов на СМР, осуществляемых собственными силами, и при наличии правил определения налоговой базы по объекту финансовое ведомство вынуждено признавать выпадение некоторых расходов, включаемых в первоначальную стоимость, например заработной платы менеджеров, поскольку норма напрямую предусматривает включение заработной платы рабочих (при этом не учтен факт, что список расходов является открытым). Так, согласно письму Минфина России от 29.08.2006 № 03–04–10/12 если организация является инвестором, заказчиком и застройщиком при осуществлении строительства объекта подрядными организациями без производства СМР собственными силами, расходы организации на содержание подразделения этой организации, осуществляющего контроль за ходом строительства и технический надзор, включаемые в первоначальную стоимость данного объекта, объектом налогообложения НДС не признаются. Данный подход подтверждается сложившейся судебной практикой. Например, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.12.2009 № 09АП-23553/2009-АК не признало правомерным начисление НДС на расходы организации на оплату труда своих сотрудников, осуществляющих технический надзор за подрядчиком на том основании, что в данном случае фактов направления из штата отдела капитального строительства на стройку рабочих основной деятельности не установлено. Полагаем, что осуществление технического надзора (иных анало-

² Приказ Росстата от 27.11.2019 № 711 «Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности и заработной плате работников», № П-5(м) «Основные сведения о деятельности организации»».

гичных работ) собственными силами, которые организация отнесла за счет капитального бюджета, при ведении строительства подрядным способом, по сути, представляет собой смешанный способ строительства.

В связи с этим в случае, если основное предложение по изменению объекта не принимается, для необоснованного устранения потерь бюджета рекомендуется ввести налоговое определение СМР и уточнить формулировку порядка определения налоговой базы по объекту, установив, что при исчислении налоговой базы включаются все расходы налогоплательщика, произведенные собственными силами, формирующие первоначальную стоимость объекта. Помимо увеличения поступлений в бюджет, такое уточнение придаст четкость налоговым правилам исчисления НДС по объекту и упростит методику проверки его исчисления: в случае смешанного способа строительства налоговая база должна определяться как полная стоимость строительства объекта за вычетом стоимости работ, выполненных подрядчиками, т.е. как учетная стоимость объекта в бухгалтерском учете, отраженная по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» за минусом оборотов по дебету счета с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Подрядчики».

ПРОБЛЕМЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПОЛОЖЕНИЯМИ О ВОССТАНОВЛЕНИИ НДС, И ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ИХ УСТРАНЕНИЮ

Разработанные предложения по трансформации объектов налогообложения потребуют уточнения правил восстановления НДС, которые на данный момент не лишены недостатков и нуждаются в реформировании [15]. Рассмотрим вопрос восстановления НДС подробно.

Основным условием принятия НДС к вычету является использование приобретенного ресурса для осуществления облагаемых операций. Именно на этом условии основана концепция восстановления НДС, представляющая собой увеличение налоговых обязательств в бюджет вследствие сторнирования ранее произведенного вычета. Теоретическая концепция восстановления основана на том, что если условие принятия НДС к вычету выполнялось на момент оприходования ресурса, а затем ситуация изменилась и ресурс использовался для не облагаемых НДС операций, то право на вычет утрачено и «входной» НДС, ранее принятый к вычету, должен быть восстановлен. На законодательном уровне концепция сужена до за-

крытого перечня случаев, при возникновении которых НК РФ предписывает восстанавливать НДС.

Так, перечень п. 3 ст. 170 НК РФ включает следующие случаи:

- 1) передача в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ;
- 2) передача для осуществления необлагаемых операций;
- 3) отгрузка покупателю, ранее уплатившему аванс;
- 4) получение покупателем корректировочного счета-фактуры на уменьшение;
- 5) другие случаи.

Наиболее распространенным основанием для восстановления НДС является вторая указанная в вышеприведенном списке причина, которая включает осуществление операций, не признаваемых объектом налогообложения (перечислены в п. 2 ст. 146 НК РФ), освобожденных от НДС согласно ст. 149 настоящего Кодекса при утрате хозяйствующими субъектами статуса налогоплательщика НДС, и другие, всего шесть наименований. На наш взгляд, такой список операций следует обобщить введением категории необлагаемых операций, что позволит с помощью короткой формулировки ссылаться на список других статей главы 21 НК РФ, существенно упрощая многие действующие формулировки (об этом уже упоминалось в части работы, посвященной трансформации объектов налогообложения). К тому же следует оценивать целесообразность дополнения списка необлагаемых операций введением нового основания — передача товаров (работ, услуг), «входной» НДС по которым ранее был принят к вычету, для собственных нужд, не связанных с осуществлением облагаемых операций. При этом к передаче должно приравниваться списание товаров, когда их стоимость не учитывается в составе расходов при исчислении налога на прибыль организаций. Посредством предлагаемого типа основания восстановления можно регулировать как трансформацию объектов налогообложения (см. выше), так и возвращать в бюджет «входной» НДС по

товарам, ранее принятый к вычету при их оприходовании, которые впоследствии списываются с баланса налогоплательщика в качестве недостач, брака. Обращаем внимание читателей на то, что в настоящий момент восстановление НДС при списании браков и недостач законодательством не предусмотрено (такое основание для восстановления отсутствует на данный момент в списке перечней в п. 3 ст. 170 НК РФ), в связи с чем бюджет несет потери. Международная практика в отношении таких случаев неоднозначна, однако во многих странах, в том числе в государствах СНГ, такие списания позволяют формировать обязательство по НДС в бюджет. Наиболее целесообразный подход к решению данного вопроса — введение нормативов потерь по причинам браков и недостач по категориям товаров с требованием о восстановлении НДС при их списании, превышающем норму. При этом данный подход должен отличаться для производственных и торговых организаций либо уровнем нормативов, либо полным исключением производственных компаний из предложенного основания восстановления НДС.

ВЫВОДЫ

Результатом исследования стало предложение о реформировании состава объектов налогообложения по НДС в Российской Федерации, а именно замена объектов налогообложения согласно п.п. 2 и 3 п. 1 ст. 146 НК РФ (передача для собственных нужд и выполнение СМР для собственного потребления) одним объектом — передача товаров (работ, услуг) собственного производства для собственных нужд. Реализация данного предложения потребует «настройки» механизма восстановления на случай приобретения ресурсов для облагаемой деятельности с соответствующим принятием «входного» НДС к вычету и последующим использованием для собственных нужд непромышленного характера. Таким образом, будут созданы условия для обеспечения привлекательности налогового климата России для зарубежных инвесторов.

БЛАГОДАРНОСТЬ

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств, выделенных Финансовому университету для научных исследований в 2020 г.

ACKNOWLEDGEMENT

The article is based on the results of research carried out at the expense of budgetary funds for the state task for the Financial University in 2020.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Комарова Е.И. Направления реформирования порядка взимания и возмещения НДС // *Азимут научных исследований: экономика и управление*. — 2019. — Т. 8. — № 3 (28). — С. 188–192. — ISSN 2309.
2. Гетьман В.Г. Порядок возмещения НДС по отдельным операциям нуждается в совершенствовании // *Финансовый вестник: Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет*. — 2018. — № 11. — С. 22–27.
3. Мельникова Н.П., Вишневская Н.Г., Вишневы Д.А. НДС от операций с иностранными компаниями сегодня и завтра: новые проблемы и пути их решения // *Налоги и налогообложение*. — 2019. — № 4. — С. 24–36. — ISSN 2454–065X.
4. Мандрощенко О.В. Вопросы реформирования налога на добавленную стоимость (НДС) // *Современные тенденции развития науки и технологий*. — 2017. — Т. 24. — № 3–13. — С. 101–104. — ISSN 2413–0869.
5. Земляков А.В. Повышение налога на добавленную стоимость // *Научный вестник ЮИМ*. — 2018. — № 2. — С. 31–36. — ISSN 2305–3100.
6. Гончаренко Л.И., Адвокатова А.С., Гончаренко М.А., Вишневская Н.Г. Оперативный налоговый контроль как элемент администрирования НДС // *Инновационное развитие экономики*. — 2019. — Т. 54. — № 6. — С. 159–167. — ISSN 2223–7984.
7. Смирнова Е.В. Совершенствование налогового администрирования НДС в интересах государства и налогоплательщиков // *Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия: Экономика*. — 2018. — № 1. — С. 105–112. — ISSN 2073–5537.
8. 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. — ISSN 2223–3891.
9. Тимошенко В.А. Совершенствование контроля за исчислением и уплатой НДС // *Налоги и взносы Саратовской губернии*. — 2017. — № 7–8. — С. 72–76.
10. Совершенствование механизма косвенного налогообложения в целях обеспечения финансовой устойчивости при соблюдении баланса интересов бюджета, бизнеса и населения: монография / под ред. д.э.н., проф. Л.И. Гончаренко. — Москва: Русайнс, 2020. — ISBN 978–5–4365–5472–3.
11. Вылкова Е.С. Совершенствование НДС в странах ОЭСР и России // *Вестник Волгоградского государственного университета*. — 2018. — № 4. — С. 126–136. — ISSN 1998–9911.
12. Тихонова А.В. Подходы стран ЕАЭС к вопросам налогообложения НДС: методологические различия и проблемы // *Налоги и налогообложение*. — 2019. — № 5. — С. 78–87. — ISSN 2454–065X. URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=30185. DOI: 10.7256/2454–065X.2019.5.30185
13. Манушкина А.П., Костикова Д.В., Прошукина Е.А. Сравнительный анализ косвенного налогообложения в ЕАЭС и ЕС // *Международный журнал гуманитарных и естественных наук*. — 2019. — № 5–1. — С. 151–156. — ISSN 2500–1000.
14. Землянская И.С. Налог на добавленную стоимость при выполнении строительно-монтажных работ для собственных нужд: проблемы и расчеты уплаты // *Экономический анализ: теория и практика*. — 2010. — Т. 168. — № 3. — С. 54–59.
15. Гончаренко Л.И., Вишневская Н.Г. Восстановление НДС: справедлив ли механизм? // *Налоговая политика и практика*. — 2017. — Т. 176. — № 8. — С. 68–71. — ISSN 2071–5250.

REFERENCES

1. Komarova E. I. Directions of reforming the procedure for collecting and refunding VAT. *Azimut nauchnykh issledovaniy: ekonomika i upravlenie = Azimuth of scientific research: economics and management*. 2019;8(3(28)):188–192. (In Russ.).
2. Getman V. G. The procedure for VAT refund for certain operations needs to be improved. *Finansovyi vestnik: Finansy, nalogi, strakhovanie, bukhgalterskii uchet = Financial Bulletin: Finance, taxes, insurance, accounting*. 2018;11:22–27. (In Russ.).
3. Melnikova N. P., Vishnevskaya N. G., Vishnevsky D. A. VAT from operations with foreign companies today and tomorrow: new problems and ways to solve them. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*. 2019;(4):24–36. (In Russ.).

4. Mandroshchenko O.V. Issues of reforming value added tax (VAT). *Sovremennye tendentsii razvitiya nauki i tekhnologii = Modern trends in the development of science and technology*. 2017;24(3–13):101–104. (In Russ.).
5. Zemlyakov A.V. Increase in value added tax. *Nauchnyi vestnik YuIM = Scientific Bulletin of YIM*. 2018;(2):31–36. (In Russ.).
6. Goncharenko L.I., Advocaatova A.S., Goncharenko M.A., Vishnevskaya N.G. Operational tax control as an element of VAT administration. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative development of the economy*. 2019;54(6):159–167. (In Russ.).
7. Smirnova E.V. Improvement of VAT tax administration in the interests of the state and taxpayers. *Vestnik Astrakhanskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta. Seriya: Ekonomika = Bulletin of the Astrakhan State Technical University. Series: Economics*. 2018;(1):105–112. (In Russ.).
8. Fatullaev A., Aliev B. Kh. The current mechanism for calculating and levying VAT and its improvement in the Russian Federation. *Economics and Management: Problems, Solutions*. 2018;3(5):63–67. (In Russ.).
9. Timoshenko V.A. Improving control over the calculation and payment of VAT. *Nalogi i взносы Saratovskoi gubernii = Taxes and contributions of the Saratov province*. 2017;(7–8):72–76. (In Russ.).
10. Improvement of the indirect taxation mechanism in order to ensure financial stability while maintaining a balance of interests of the budget, business and the population: monograph, red. doctor of economics, prof. L.I. Goncharenko. Moscow: Rusays; 2020. (In Russ.).
11. Vylkova E.S. Improving VAT in OECD countries and Russia. *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of the Volgograd State University*. 2018;(4.P):126–136.
12. Tikhonova A.V. Approaches of the EAEU countries to VAT taxation: methodological differences and problems. *Nalogi i nalogoblozhenie = Taxes and Taxation*. 2019;(5):78–87. URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=30185. (In Russ.). DOI: 10.7256/2454–065X.2019.5.30185
13. Manushkina A.P., Kostikova D.V., Proshukina E.A. Comparative analysis of indirect taxation in the EAEU and the EU. *International Journal of Humanities and Natuaral Sciences*. 2019;(5–1):151–156. (In Russ.).
14. Zemlyanskaya I.S. Value added tax when performing construction and installation works for own needs: problems and payment calculations. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic analysis: theory and practice*. 2010;168(3):54–59. (In Russ.).
15. Goncharenko L.I., Vishnevskaya N.G. VAT recovery: is the mechanism fair? *Nalogovaya politika i praktika = Tax policy and practice*. 2017;176(8):68–71. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Любовь Ивановна Гончаренко — доктор экономических наук, профессор, научный руководитель Департамента налогов и налогового администрирования, Финансовый университет, Москва, Россия
LGoncharenko@fa.ru

Надежда Геннадиевна Вишнеvская — кандидат экономических наук, доцент Департамента налогов и налогового администрирования, Финансовый университет, Москва, Россия
NGVishnevskaya@fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

Lubov I. Goncharenko — Dr. Sci. (Econ.), Prof., Scientific Director of the Department of Taxes and Tax Administration, Financial University, Moscow, Russia
LGoncharenko@fa.ru

Nadezhda G. Vishnevskaya — Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof., Department of Taxes and Tax Administration, Financial University, Moscow, Russia
NGVishnevskaya@fa.ru

Статья поступила 30.08.2020; принята к публикации 25.11.2020.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was received 30.08.2020; accepted for publication 25.11.2020.

The authors read and approved the final version of the manuscript.