

Юлия Евгеньевна ЛАБУНЕЦ¹
Игорь Анатольевич МАЙБУРОВ²

УДК 338.2

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ ВОЗМЕЩЕНИЯ НДС В РОССИИ И СКАНДИНАВСКИХ СТРАНАХ НА ПРИМЕРЕ ОТРАСЛЕЙ ЛЕСОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА*

¹ аспирант кафедры финансового и налогового менеджмента,
Институт экономики и управления,
Уральский федеральный университет
им. первого Президента России Б. Н. Ельцина (г. Екатеринбург)
ulya.ev_84@mail.ru

² доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента,
Институт экономики и управления,
Уральский федеральный университет
им. первого Президента России Б. Н. Ельцина (г. Екатеринбург)
i.a.mayburov@urfu.ru; ORCID: 0000-0001-8791-665X

Аннотация

Данная статья посвящена исследованию механизмов налогового контроля возмещения налога на добавленную стоимость в России и скандинавских странах.

Методология исследования заключается в проведении сравнительного анализа действующих в настоящее время механизмов налогообложения НДС в России и Норвегии, Швеции, Финляндии. Кроме того, производилось сопоставление основ организации процесса налогового контроля за возмещением налога на добавленную

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научно-исследовательского проекта № 19-010-00365А.

Цитирование: Лабунец Ю. Е. Налоговый контроль возмещения НДС в России и в скандинавских странах на примере отраслей лесопромышленного комплекса / Ю. Е. Лабунец, И. А. Майбуров // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. 2020. Том 6. № 2 (22). С. 168-192.
DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-2-168-192

стоимость в этих странах. В работе изучены статистические данные по объему поступлений по налогу на добавленную стоимость в бюджетную систему РФ от налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность в отраслях лесопромышленного комплекса России.

Установлено, что, при общей тенденции увеличения уровня деловой активности хозяйствующих субъектов в отраслях лесопромышленного комплекса, удельный вес поступлений от налога на добавленную стоимость за период 2012-2018 гг. представлял в среднем отрицательную величину, что связано с наличием значительных объемов экспортных операций и преобладанием процессов возврата НДС над его уплатой в бюджетную систему РФ.

В работе исследована экономическая сущность понятия возмещения налога на добавленную стоимость на примере отраслей лесопромышленного комплекса как установленного законодательством о налогах и сборах права налогоплательщиков НДС. При этом также изучено негативное влияние на уровень налоговой безопасности страны механизмов необоснованного возмещения налога на добавленную стоимость на примере отраслей лесопромышленного комплекса России.

Рассмотрен механизм налогового контроля налога на добавленную стоимость, заявленного к возмещению налогоплательщиками отраслей лесопромышленного комплекса РФ, отмечены положительные тенденции автоматизации контрольных процессов в ходе проведения камеральных налоговых проверок НДС.

Изучены процессы возмещения налога на добавленную стоимость и механизмы налогового контроля этих процессов в скандинавских странах.

По результатам исследования предложены рекомендации по адаптации к сложившемуся в России механизму налогового контроля определенных контрольных методик, применяемых налоговыми органами зарубежных стран в процессе налогового контроля возмещения налога на добавленную стоимость.

Ключевые слова

Налоговый контроль, НДС, механизм возмещения, лесопромышленный комплекс, АСК НДС-2, большие данные, автоматизация, аналитические процедуры контроля.

DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-2-168-192

Введение

Приоритетной функцией налога на добавленную стоимость является его фискальная функция благодаря его обширной налоговой базе. В связи с этим налог на добавленную стоимость очень популярен во многих странах мира как один из главных налогов, формирующих бюджетные доходы данных стран. При этом в большинстве стран, применяющих НДС, в его механизме налогообложения предусмотрено право налогоплательщиков на возмещение налога на добавленную стоимость, в чем проявляется нейтральность данного налога.

Злоупотребление налогоплательщиками правом на возмещение налога на добавленную стоимость снижает нейтральность НДС, оказывает негативное влияние на уровень налоговой безопасности страны в целом. Значительный ущерб незаконное возмещение налога на добавленную стоимость причиняет развитию стратегических отраслей экономики. Для экономики России одними из таких стратегических отраслей являются отрасли лесопромышленного комплекса.

Установление обоснованности права налогоплательщика на получение суммы НДС, заявленного к возмещению, является одной из важнейших задач современного механизма налогового контроля.

В организации и проведении налогового контроля в России за последние пять лет произошли значительные изменения, главным образом в направлении автоматизации контрольных процессов и построении баз данных, в развитии аналитической составляющей в контрольных процессах, в формировании общей стратегии развития налоговой системы РФ по пути создания партнерской модели взаимодействия государства и налогоплательщиков [17].

Несмотря на внедрение цифровых технологий в процессы налогового контроля в России, проблема необоснованного возмещения НДС не устранена, что, в частности, на примере отраслей лесопромышленного комплекса РФ также показывают результаты анализа поступлений по налогу на добавленную стоимость за период 2012-2018 гг. [14].

Для решения проблемы сокращения масштабов незаконного возмещения НДС необходимо дальнейшее совершенствование механизма налогового контроля в России с учетом зарубежного опыта, особенно стран, богатых лесными ресурсами, что в целом обуславливает актуальность темы исследования.

Целью исследования является сравнительный анализ механизмов налогового контроля возмещения налога на добавленную стоимость в России и скандинавских странах. Для реализации цели исследования необходимо выполнение следующих задач:

- анализ налоговых поступлений по НДС за период 2012-2018 гг. по отраслям лесопромышленного комплекса РФ;
- изучение влияния процессов возмещения налога на добавленную стоимость на уровень налоговой безопасности страны;
- исследование механизма налогового контроля возмещения налога на добавленную стоимость в России;
- сравнительный анализ механизмов налогового контроля возмещения НДС в России и в скандинавских странах;
- формирование рекомендаций по совершенствованию механизма возмещения НДС в России на примере отраслей лесопромышленного комплекса.

Объектом исследования является процесс возмещения налога на добавленную стоимость на примере отраслей лесопромышленного комплекса России и скандинавских стран. Предмет исследования — механизмы налогового контроля, применяемые для проверки обоснованности возмещения налога на добавленную стоимость в России и скандинавских странах.

Гипотеза исследования заключается в том, что, при общности некоторых элементов механизмов налогового контроля возмещения налога на добавленную стоимость в лесопромышленных комплексах России и скандинавских стран, повышение уровня эффективности механизма российского налогового контроля возмещения НДС возможно достичь путем заимствования и адаптации определенных методов, успешно применяемых налоговыми органами зарубежных стран в процессе контроля НДС, заявленного к возмещению.

Методы

Методический аппарат исследования базируется на общенаучных и частных методах познания: абстрактно-логическом, диалектическом, системно-функциональном, анализе и синтезе, индукции и дедукции, а также на методах сравнения и группировок.

Методология исследования заключается в проведении сравнительного анализа действующих в настоящее время механизмов налогообложения НДС в России и Норвегии, Швеции, Финляндии. Кроме того, производилось сопоставление основ организации процесса налогового контроля за возмещением налога на добавленную стоимость в этих странах. В работе изучены статистические данные по объему поступлений по налогу на добавленную стоимость в бюджетную систему РФ от налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность в отраслях лесопромышленного комплекса России.

Исследование отраслей лесопромышленного комплекса РФ осуществлялось путем исследования численности хозяйствующих субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в этих отраслях, уровня деловой активности, экспортной структуры лесопродукции.

Коэффициент эффективности администрирования НДС рассчитывали по соотношению объема налоговых поступлений по НДС к объему расходов на конечное потребление, умноженного на основную налоговую ставку налога на добавленную стоимость.

Коэффициент собираемости НДС рассчитывали как отношение объема фактических поступлений по НДС к объему максимально возможных поступлений по данному налогу. При этом объем максимально возможных поступлений по НДС представляет собой сумму фактических поступлений по НДС и сумму задолженности по НДС.

Основная часть

Налог на добавленную стоимость является одним из приоритетных налоговых источников пополнения бюджета, благодаря чему данный налог весьма популярен и применяется в налоговых системах большинства европейских стран. Так, в Финляндии и Швеции налог на добавленную стоимость был введен в соответствии с положениями директивы Совета Европейского союза [5].

С момента введения НДС в налоговую систему РФ по настоящее время вопросам реформирования данного налога посвящено значительное количество научных работ, предусматривающих как структурные преобразования механизма налогообложения НДС, так и развитие процессов контроля за функционированием сложившегося механизма налогообложения и возмещения НДС.

Так, вопросы исследования перспектив реформирования элементов налогообложения НДС, замены данного налога иными косвенными налогами на потребление (налогом с продаж, налогом с оборота) и перехода на налог на товары и услуги (НТУ) отражены в работах Т. Г. Давлетшина, О. В. Мандрощенко. В работах Р. Г. Ахмадеева, Т. В. Феоктистовой, Л. И. Гончаренко, Н. Г. Вишневской рассматриваются вопросы по совершенствованию процессов администрирования существующего механизма НДС.

Научные подходы И. Г. Щербаковой, Н. Л. Пышкиной, М. Ф. Якушева, Р. Ш. Абакаровой, А. И. Поваровой, Л. И. Гончаренко, Н. Г. Вишневской представляются нам более приемлемыми ввиду развития внешнеэкономических торговых отношений России с зарубежными странами, с наличием НДС в их налоговых системах, а также ввиду существования общей тенденции по гармонизации налоговых систем и механизмов налогообложения.

Следует отметить, что как в скандинавских странах (Швеции, Финляндии, Норвегии), так и в Российской Федерации предусмотрен зачетный (инвойсный) метод исчисления налога на добавленную стоимость. При внедрении налога на добавленную стоимость в налоговую систему РФ в процессе формирования его элементов налогообложения был заимствован практический опыт стран Евросоюза.

Анализ результатов исследования

Сравнительный анализ механизмов возмещения НДС

Необходимо отметить, что по большинству элементов механизмы налогообложения НДС в России и скандинавских странах схожи.

Одной из причин споров по поводу развития НДС в налоговой системе РФ является проблема масштабного необоснованного возмещения данного налога из бюджетной системы [14, с. 23]. Данная проблема является актуальной не только для налоговой системы РФ, но и для налоговых систем большинства зарубежных стран, в которых принят НДС.

Налог на добавленную стоимость к возмещению формируется в результате превышения по окончании налогового периода сумм, подлежащих вычету над суммой начисленного налога (п. 2 ст. 173 НК РФ) [7].

В целом возмещение НДС при экспорте является важнейшим международным принципом, в соответствии с которым экспортируемые товары, работы и услуги облагаются в стране их потребления [15, с. 45].

Сравнительный анализ основ механизмов возмещения налога на добавленную стоимость в России и скандинавских странах (Швеции, Норвегии и Финляндии) представлен в таблице 1 [8, 12].

Таблица 1

Сравнительный анализ основ механизмов возмещения НДС в России и скандинавских странах

Table 1

Comparative analysis of the basics of VAT refund mechanisms in Russia and the Scandinavian countries

Характеристики	Российская Федерация	Швеция / Финляндия / Норвегия
Правовое регулирование	П. 2 ст. 173 НК РФ, ст. 176 НК РФ и ст. 176.1 НК РФ [7]	Директивы 2008/8/ЕС и 2008/9/ЕС, положение Совета Европы (ЕС) № 143/2008 от 12 февраля 2008 г., 13-я директива Совета Европейских сообществ от 17 ноября 1986 г. № 86/560/ЕЕС
Основной порядок возмещения	Стандартный (превышение сумм вычетов по НДС над суммой начисленного НДС) и заявительный	Заявительный
Документы, необходимые для возмещения	Налоговая декларация, книги покупок, продаж, счета-фактуры	Счет-фактура (инвойс), документы, подтверждающие перемещение товаров, VAT-номер продавца и покупателя
Сроки возмещения	12 дней при заявительном порядке, 2 месяца в общем порядке	3 месяца, в исключительных случаях до 1 месяца
Условия возмещения	— Приобретение ввозимых материальных ценностей для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения, или для перепродажи; — Фактическая уплата НДС таможенным органам, что должно быть подтверждено платежными документами; — Принятие материальных ценностей к учету при наличии соответствующих первичных документов	— Наличие правильно заполненного счета-фактуры. Наличие регистрации на НДС как у покупателя, так и у продавца; — Документальное подтверждение присутствия экспортируемого товара на территории Европейского союза

Таким образом, необходимо отметить, что основы механизма возмещения НДС в скандинавских странах схожи в силу действия положений установленных директив. Механизм возмещения автоматизирован, очень важное значение имеет правильно заполненный счет-фактура и наличие у продавцов и покупателей действующей регистрации на НДС, при которой им присваивается определенный VAT-номер каждого плательщика НДС.

По данному номеру поставщики товаров, работ, услуг могут проверить своих контрагентов, обратившись в круглосуточную консультационную службу при налоговых органах [1]. По данному VAT-номеру на каждого налогоплательщика НДС аккумулируется информация-досье о его налоговой дисциплине по НДС, характеристика как поставщика или покупателя. Для возмещения НДС не требуются соблюдения установленных законодательством о налогах и сборах РФ условий оприходования товарно-материальных ценностей и их использования в предпринимательской деятельности налогоплательщика.

Сроки действия механизма возмещения в скандинавских странах значительно дольше, чем в России. Важнейшее значение для возмещения имеют счета-фактуры и инвойсы, содержащие реквизиты-идентификаторы, по каждому из которых как продавец, так и покупатель может установить необходимую для осуществления сделки информацию соответственно о покупателе и продавце. Счет-фактура по каждой сделке должна быть зарегистрирована в течение месяца, заполнить данный документ могут покупатели, продавцы и третьи лица. Инвойс (счет) — главный документ, удостоверяющий стоимость декларируемого товара. Счета-фактуры и инвойсы в Норвегии, Финляндии и Швеции оформляются в электронном виде, как и в большинстве европейских стран. Обмен электронными документами между поставщиками и покупателями осуществляется по технологии Electronic Data Interchange (EDI) [7].

В механизме российского налогового контроля возмещения налога на добавленную стоимость также произошли существенные изменения за период 2014-2018 гг.

Главным образом это автоматизация оперативных контрольных процессов с помощью программного комплекса «АСК НДС-2», установление обязанностей по представлению налогоплательщиками НДС налоговой отчетности в электронном виде, действие принципа расширенного декларирования (в новой форме налоговой декларации по НДС каждый налогоплательщик НДС с 01.01.2015 обязан был представлять книги покупок и продаж, раздел № 8 и № 9 налоговой декларации по НДС соответственно). Кроме того, были внесены изменения и дополнения в НК РФ (п. 8.1 ст. 88 НК РФ, п. 1 ст. 91 НК РФ, п. 1 ст. 92 НК РФ), расширяющие полномочия инспекторов налоговых органов при осуществлении камеральных налоговых проверок. Контрольные процедуры, в соответствии с положениями ст. 90, 91, 92, 93, 93.1, 95 НК РФ, налоговые инспекторы отделов камеральных налоговых проверок могут проводить в случае заявления налогоплательщиком НДС к возмещению и (или) в случае выявления расхождений типа «разрыв», когда пояснения покупателя и поставщика на направленные им

автотребования недостаточны и не устраняют данные о несоответствиях типа «разрыв». Каждый налогоплательщик по НДС с помощью определенного набора закрытых критериев оценивается по трем уровням риска. Расчет и оценка рисков значений осуществляется автоматически, и в «АСК НДС-2» налоговый инспектор по каждому налогоплательщику НДС видит уже установленный в автоматическом режиме уровень риска.

Общий процесс камеральных налоговых проверок по НДС с момента вступления в силу изменений и по сей день централизован на федеральном уровне. Основной принцип работы «АСК НДС-2» — сопоставление операций из книг покупок и продаж покупателя и поставщика с целью выявления налоговых разрывов. Все поступающие налоговые декларации по НДС проходят автоматическую проверку на соответствие контрольных соотношений и сопоставление операций книг покупок и продаж. При выявлении расхождений, в том числе несоответствий типа «разрыв», покупателю и затем поставщику направляется автотребование с целью дачи пояснения на выявленные расхождения в контрольных соотношениях и несоответствия типа «разрыв» и устранение этих несоответствий. «АСК НДС-2» является модулем, встроенным в общую автоматизированную информационную систему ФНС России «АИС Налог-3».

В результате внедрения и применения программного комплекса «АСК НДС-2» налоговыми органами за период 2014-2015 гг. удалось существенно сократить масштабы необоснованного возмещения налога на добавленную стоимость, также были ликвидированы простейшие схемы ухода от налогообложения, с участием в сделках с проверяемым налогоплательщиком НДС фирм-однодневок, являющихся для него контрагентами первого звена [12].

Согласно данным по результатам налогообложения налогом на добавленную стоимость, в целом по Российской Федерации за период 2014-2018 гг. наблюдалась устойчивая тенденция к сокращению удельного веса вычетов в общей сумме начислений по НДС. Темпы прироста суммы налога на добавленную стоимость, исчисленного к уплате, превышали темпы прироста НДС, начисленного к возмещению (таблица 2) [12].

Предполагаем, что автоматизированный способ выявления расхождений в налоговых декларациях по НДС не способен в полной мере обеспечить выявление абсолютно всех нарушений. Так, удельный вес вычетов по НДС за период 2014-2018 гг., несмотря на тенденцию снижения, принимал значения от 93,65% в 2014 г. до 91,6% в 2018 г., при этом безопасной долей вычетов по НДС, согласно положениям Концепции планирования выездных налоговых проверок, является доля вычетов по НДС в размере 89%.

Кроме того, темпы прироста НДС, фактически возмещенного, за период 2014-2018 гг. превышают темпы прироста НДС, начисленного к возмещению (рис. 1) [12].

Основную долю в общем объеме фактически возмещенного налога занимает возмещение в заявительном ускоренном порядке.

Таблица 2

Данные по налогообложению НДС
за период 2014-2018 гг.

Table 2

Data on VAT taxation for the period
2014-2018

Показатели	2014	2015	2016	2017	2018	Темп прироста значений показателей 2018 г. к показателям 2014 г. (%)
Удельный вес вычетов в общей сумме начислений (%)	93,65	93,2	93	92,4	91,6	-2,19
НДС, начисленный к уплате (млрд руб.)	3 928,2	4 430,9	4 783,5	5 257,0	6 016,7	53,17
НДС, начисленный к возмещению (млрд руб.)	1 840,2	1 936,1	2 077,6	2 253,3	2 489,7	35,30
НДС фактически возмещенный (млрд руб.)	1 802,9	1 977,0	2 156,4	2 340,8	2 524,7	40,03
В т. ч. в заявительном порядке (млрд руб.)	0,75	0,82	1,03	1,28	1,72	129,46
Удельный вес НДС, начисленного к возмещению, в НДС, начисленном к уплате (%)	46,85	43,70	43,43	42,86	41,38	-11,67
Удельный вес НДС фактически возмещенного в НДС, начисленном к возмещению (%)	97,98	102,11	103,79	103,88	101,40	3,50
Удельный вес НДС, возмещенного в заявительном порядке, в НДС, фактически возмещенном (%)	41,56	41,28	47,77	54,60	68,11	63,86

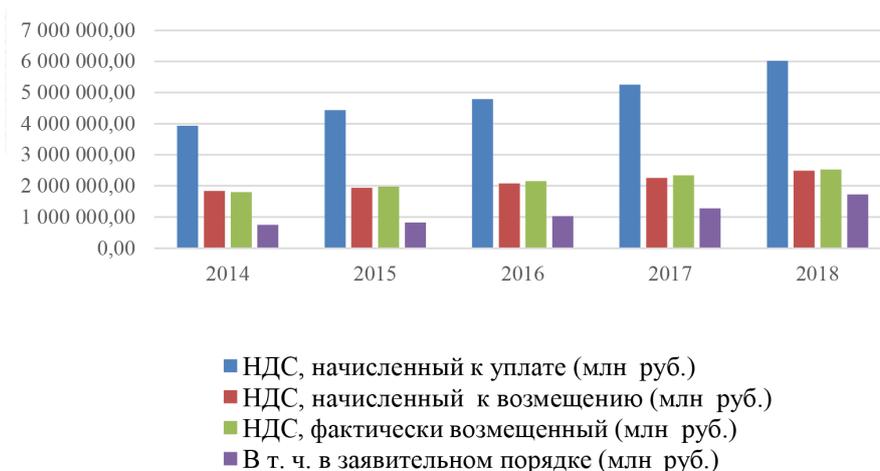


Рис. 1. Данные НДС за период 2014-2018 гг.

Fig. 1. VAT tax data for the period 2014-2018

Одним из основных показателей, характеризующих уровень качества администрирования налога на добавленную стоимость в мировой практике, является коэффициент эффективности. При этом чем выше значение данного показателя, тем выше уровень качества налогового администрирования [2, с. 151]. Значения данного коэффициента для процесса администрирования НДС в России за период 2014-2018 гг. представлены в таблице 3 [9].

Таблица 3

Значения коэффициента эффективности администрирования НДС в России за период 2014-2018 гг.

Table 3

Values of the efficiency coefficient of VAT administration in Russia for the period 2014-2018

Показатели	2014	2015	2016	2017	2018
Поступления НДС, трлн руб.	2,3	2,6	2,8	3,2	3,8
Расходы на конечное потребление, трлн руб.	42,2	43,5	45,2	48,2	51,4
Базовая ставка НДС, %	18	18	18	18	18
Коэффициент эффективности администрирования НДС	0,30	0,33	0,34	0,37	0,41

Таким образом, за период 2014-2018 гг. значения данного показателя выросли с 0,3 до 0,41, при этом значения этого показателя в Швеции, Норвегии, Финляндии за указанный период составляли в среднем от 0,79 до 0,96.

Следовательно, сложившаяся система учета и контроля не обеспечивает в должной мере полноту поступления НДС в бюджет, поскольку допускает возможность применения налогоплательщиками схем ухода от обложения и необоснованного возмещения из бюджета.

*Анализ проблемы необоснованного возмещения НДС
для лесопромышленного комплекса России*

Особенно проблема необоснованного возмещения НДС актуальна для отдельных отраслей, имеющих значение стратегических для экономики России. Лесопромышленный комплекс Российской Федерации (далее — ЛПК) является одним из таких комплексов отраслей, в которых проблема больших масштабов возмещения НДС чрезвычайно значима.

Лесопромышленный комплекс Российской Федерации включает в себя лесное хозяйство и отрасли лесной промышленности, к которым относятся лесозаготовка, целлюлозно-бумажная промышленность, производство пиломатериалов, древесных плит, фанеры, мебели, биотоплива, деревянное домостроение и лесная химия (производство скипидара, канифоли, таллового масла и других видов продукции). Данные по налогообложению НДС в отраслях ЛПК РФ за период 2012-2018 гг. (млн руб.) представлены в таблице 4 [12].

Таблица 4

**Поступления по налогу
на добавленную стоимость
в бюджетную систему РФ в сфере ЛПК
за период 2012-2018 гг. (млрд руб.)**

Table 4

**Income from value added tax to the
budget system of the Russian Federation
in the timber industries for the period
2012-2018 (bln rub)**

Показатели	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Поступило налогов и сборов по отраслям ЛПК в консолидированный бюджет всего	32,80	37,50	43,20	51,40	94,30	66,90	91,30
В том числе по НДС	-6,70	-3,70	-0,50	-0,80	2,60	2,62	0,55
Удельный вес поступлений по НДС в общем объеме налоговых поступлений по отраслям ЛПК РФ	-20,48	-9,92	-1,22	-1,59	2,77	3,91	0,60
Задолженность налогов и сборов по отраслям ЛПК всего	10,97	11,95	12,34	13,07	14,60	10,25	11,42
В том числе по НДС	2,99	3,66	3,63	3,77	4,88	3,81	3,08
Удельный вес задолженности по НДС в общем объеме задолженности налогов и сборов по отраслям ЛПК	27,29	30,65	29,37	28,82	33,43	37,15	26,97

Таким образом, поступления по налогу на добавленную стоимость в отраслях ЛПК до 2015 г. имели отрицательное значение. Следовательно, по всем отраслям лесопромышленности возмещение превышало суммы налога на добавленную стоимость, которая поступила от отраслей ЛПК РФ. В 2016 и 2017 г. благодаря внедрению «АСК НДС-2» суммы поступлений по НДС превысили суммы возмещенного налога на добавленную стоимость в отраслях ЛПК РФ. Доля этого превышения при этом составила не более 5% от общей суммы налоговых поступлений от отраслей ЛПК РФ. В 2018 г. доля превышения поступлений по НДС над суммой фактически возмещенного из бюджета НДС составила всего 0,6% от общей суммы налоговых поступлений по отраслям ЛПК РФ. Относительно данных о задолженности по НДС по отраслям ЛПК следует отметить, что за период 2012-2018 гг. величина задолженности по НДС от отраслей ЛПК в 2018 г. увеличилась на 85 млн руб. по сравнению с аналогичным показателем 2012 г. И, несмотря на то, что с 2016 г. величина задолженности по НДС имеет тенденцию к сокращению, доля ее оставалась высокой (примерно треть) в общем объеме задолженности по отраслям ЛПК РФ за период 2012-2018 гг.

Коэффициент собираемости НДС в отраслях ЛПК РФ и скандинавских странах (Швеции, Финляндии, Норвегии) представлен в таблице 5 [8].

Таблица 5

Значения расчетов коэффициента собираемости НДС в отраслях ЛПК (%)

Table 5

Calculation values of the VAT collection coefficient in the timber industries (%)

Страна	2015	2016	2017	2018
Россия	-26,94	34,76	40,75	15,15
Швеция	88,70	93,10	89,50	92,10
Финляндия	89,40	89,80	87,50	90,03
Норвегия	91,70	92,00	94,50	93,80

Таким образом, значения коэффициентов собираемости НДС за период 2015-2018 гг. также наглядно показывают необходимость повышения уровня эффективности налогового контроля НДС в отраслях ЛПК РФ.

Данные по численности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих предпринимательскую деятельность в отраслях ЛПК РФ, представлены в таблице 6 [12].

На основании данных таблицы следует отметить, что отрасли ЛПК РФ характеризуются преобладанием количества индивидуальных предпринимателей над количеством зарегистрированных юридических лиц. В целом вся совокупность хозяйствующих субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в отраслях ЛПК, по масштабам деятельности распределяется так, как показано на рис. 2.

Таблица 6

Численность действующих хозяйствующих субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в отраслях ЛПК РФ

Отрасли ЛПК (трактовка по основному ОКВЭД)	Юридические лица	Индивидуальные предприниматели
02. Лесоводство и лесозаготовки	10 190	13 133
16. Обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели, производство изделий из соломки и материалов плетения	16 694	20 421
17. Производство бумаги и бумажных изделий	2 834	1 035
31. Производство мебели	13 085	19 640
Всего	42 803	54 229
Всего по отраслям ЛПК хозяйствующих субъектов	97 032	—

Table 6

The number of operating economic entities engaged in business activities in the timber industries of the Russian Federation

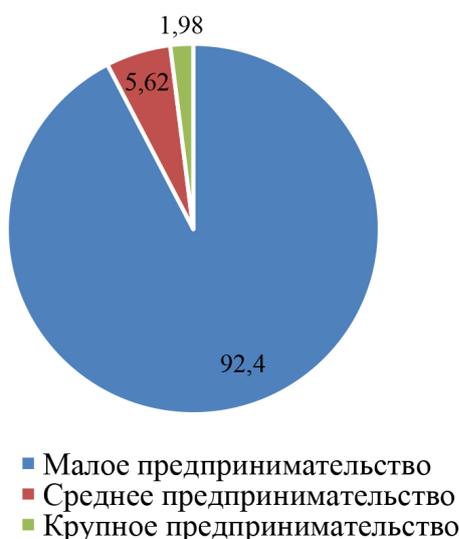


Рис. 2. Распределение хозяйствующих субъектов в отраслях ЛПК РФ по масштабам деятельности

Fig. 2. Distribution of economic entities in the timber industries of the Russian Federation by scale of activity

Таким образом, среди хозяйствующих субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность в отраслях ЛПК РФ, преобладают малые предприятия. Доля крупных предприятий составляет всего 2%.

Крупнейший бизнес в отраслях ЛПК РФ представлен инвестиционными проектами в разрезе федеральных округов РФ, признанными, в соответствии с положениями постановления Правительства РФ от 23.02.2018 № 190. Количество действующих приоритетных инвестиционных проектов по освоению лесов в разрезе федеральных округов России представлено в таблице 7 [11].

Таблица 7

Действующие приоритетные инвестиционные проекты в разрезе федеральных округов РФ

Table 7

Current priority investment projects by federal districts of the Russian Federation

Наименование федерального округа	Количество приоритетных инвестиционных проектов	Продукция
1	2	3
Северо-Западный	53	Более 28 наименований продукции (в основном продукция более углубленной переработки: бумага, картон, пиломатериалы, пеллеты, фанера, технологическая щепа, клееный брус, строганный погонаж, топливные брикеты, дома каркасные, плиты МДФ)
Южный	1	Более 3 наименований продукции (ламинированные плиты, напольные покрытия)
Северо-Кавказский	1	Более 2 наименований продукции (мебель)
Поволжский	22	Более 16 наименований продукции (фанера, OSB, строительный брус, пеллеты, топливные брикеты, брус клееный, топливная щепа, пиломатериалы, ДСП, мебель, комплекты домов, погонаж, поддоны)
Центральный	12	Более 20 наименований продукции (клееный профилированный брус, строительные балки, ЛДСП, пиломатериалы, дома из клееного бруса, оцилиндрованный брус, погонаж, пеллеты, уголь древесный, фанера, щепа)
Уральский	11	Более 11 наименований продукции (пиломатериалы, шпон, древесный уголь, технологическая щепа, шпалы, пеллеты, элементы домостроения)

Окончание таблицы 7

Table 7 (end)

1	2	3
Сибирский	29	Более 20 наименований продукции (фанера, шпон, пиломатериалы, пеллеты, талловое масло, погонаж, мебельный щит, целлюлоза, картон, бумага, технологическая щепка, ЛДСП, ДСП, паркет, мебель)
Дальневосточный	11	Более 20 наименований продукции (ДСП, пиломатериалы, МДФ, пеллеты, фанера, шпон, щепка, древесный уголь, клееный брус, доски, погонаж, мебельный щит)
Всего	140	—

Таким образом, производство лесной продукции сложной, углубленной переработки сосредоточено на крупнейших предприятиях, расположенных в Северо-Западном, Центральном и Поволжском федеральных округах. Лесозаготовка и первичная обработка заготовленных материалов в основном происходит на предприятиях Сибирского и Дальневосточного федеральных округов.

Осуществляя предпринимательскую деятельность в отраслях ЛПК РФ, хозяйствующие субъекты могут выбрать как общий режим налогообложения, так и специальный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения. Крупнейшее и крупное предпринимательство по масштабам своей деятельности применяет общий режим налогообложения. Малое и среднее предпринимательство применяет как общий режим налогообложения, так и специальный режим налогообложения УСН (в настоящее время в соотношении 54,3 к 45,7%).

Действующая в настоящее время модель управления лесным хозяйством определена характером развития рыночных отношений в России и закреплена Лесным кодексом Российской Федерации от 04.12.2006 № 200-ФЗ.

Наиболее распространенным видом лесопользования является лесозаготовка. Наиболее распространенной правовой формой использования лесов является договор аренды лесных участков, заключенный сроком до 49 лет (таблица 8) [11].

Согласно данным таблицы, отрасли ЛПК РФ наглядно показывали рост объемов деятельности. Объемы заготовленной древесины увеличились на 47 548 тыс. м³ в 2018 г. по сравнению с аналогичным показателем 2012 г. За исследуемый период росло также число заключенных договоров аренды в лесных участках. Их количество увеличилось на 26 920 единиц в 2018 г. по сравнению с аналогичным показателем 2012 г., или в 1,6 раза.

Усиление деловой активности в отраслях ЛПК РФ за исследуемый период 2015-2018 гг. подтверждают и значения расчетов показателя индекса производства (таблица 9) [10].

Значения показателя индекса производства показывают, что все отрасли ЛПК РФ демонстрировали положительные результаты увеличения объемов деятельности по итогам 2018 г., положительная тенденция роста продолжается и в настоящее время.

Таблица 8

Деловая активность хозяйствующих субъектов в отраслях ЛПК РФ

Table 8

Business activity of economic entities in the timber industries of the Russian Federation

Показатели деятельности	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Объемы заготовленной древесины (тыс. м ³)	191 033	193 261	202 766	205 144	213 806	212 382	238 581
Количество договоров аренды лесных участков, заключенных сроком до 49 лет) (ед.)	46 343	57 147	66 893	72 741	73 141	73 203	73 263

Таблица 9

Индекс производства отраслей ЛПК РФ за период 2015-2018 гг.

Table 9

Index of production of timber industries of the Russian Federation for the period 2015-2018

Отрасли ЛПК РФ	2015	2016	2017	2018
Обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели, производство изделий из соломки и материалов для плетения	95,9	108,3	103,9	110,6
Распиловка и строгание древесины	101,7	108,5	103,6	104,0
Производство изделий из дерева, пробки, соломки и материалов для плетения	93,0	108,1	104,0	114,3
Производство бумаги и бумажных изделий	101,6	100,4	106,9	112,6
Производство целлюлозы, древесной массы, бумаги и картона	101,1	105,3	100,1	104,5
Производство изделий из бумаги и картона	106,2	97,2	111,8	117,4
Производство мебели	92,8	70,9	108,8	105,5
Лесозаготовки	102,8	106,1	101,1	104,6

Вместе с тем следует отметить, что среди реализуемой на экспорт лесопродукции по-прежнему преобладает доля лесопродукции с низкой степенью переработки. Несмотря на то, что объем экспортируемых необработанных лесоматериалов за исследуемый период в 2018 г. по сравнению с аналогичным показателем

2012 г. уменьшился на 2 тыс. тонн, объем экспортируемых обработанных лесоматериалов в 2018 г. по сравнению с аналогичным показателем 2012 г. увеличился на 6,3 тыс. тонн. Необходимо отметить положительную тенденцию увеличения объема экспортируемых товаров высокой переработки: фанеры, целлюлозы, бумаги газетной. Объем этих видов экспортируемой лесопродукции увеличился в 2018 г. на 0,73 тыс. тонн (фанера) и на 0,2 тыс. тонн (целлюлоза) по сравнению с аналогичными показателями 2012 г. Продукция отраслей ЛПК РФ ориентирована на экспорт (таблица 10) [13].

В целом в структуре экспорта лесопродукции по итогам исследуемого периода преобладает доля продукции низкой степени переработки и с низкой добавленной стоимостью. Доля ее в общей структуре экспорта лесопродукции отраслей ЛПК РФ составляет 89%. Основными импортерами экспортируемой лесной продукции России являются Китай, Япония, Финляндия, Узбекистан, Казахстан и другие страны.

На рис. 3 представлены данные по объемам и структуре экспорта лесной продукции России за период 2014-2018 гг. [13].



Рис. 3. Объемы экспорта лесной продукции за период 2014-2018 гг.

Fig. 3. Export volumes of forest products for the period 2014-2018

На основании проведенной характеристики отраслей ЛПК РФ следует отметить, что при развитии всех отраслей ЛПК РФ поступления по налогу на добавленную стоимость остаются незначительными и едва превышают величину фактически возмещенного НДС.

В структуре экспорта преобладает продукция с минимальной степенью обработки и с низкой добавленной стоимостью. По итогам 2018 г. было заготовлено 238 581 тыс. м³, при этом реализовано на экспорт лесопродукции в размере 44,17 тыс. м³, что составляет 1,85% от общей заготовленной древесины. Остальной объем заготовленной древесины реализуется на внутреннем рынке и в значительной мере нелегально, следствием чего является низкий уровень налоговых поступлений

Таблица 10
Экспортная структура лесопромышленности отраслей ЛПК РФ
за период 2014-2018 гг.

Код ТН ВЭД	Наименование товара	2014		2015		2016		2017		2018	
		млн тонн	млрд долл.								
4403	Лесоматериалы необработанные, 1 000 м ³	20,90	1,8	19,40	1,3	20,10	1,4	19,40	1,50	18,97	1,5
4407	Лесоматериалы обработанные	12,90	3,7	14,30	3,1	16,20	3,2	18,00	3,90	19,20	4,5
4412	Фанера клееная, 1 000 м ³	1,97	1,2	2,20	0,9	2,50	0,9	2,50	1,11	2,70	1,3
4702-4704	Целлюлоза древесная	1,90	1,0	2,10	1,0	2,10	0,9	2,10	1,10	2,10	1,5
4801	Бумага газетная	1,20	0,6	1,10	0,4	1,10	0,4	1,10	0,50	1,20	0,7
Итого		38,87	8,4	39,10	6,9	42,00	6,9	43,10	8,10	44,17	9,5

Таблица 10

по налогу на добавленную стоимость в отраслях ЛПК РФ, неэффективность действующего механизма налогового контроля, на что также указывают растущие объемы необоснованного возмещения по налогу на добавленную стоимость с помощью применения различных схем ухода от налогообложения.

Следует отметить, что в скандинавских странах (Швеции, Финляндии, Норвегии) в экспортной структуре товаров по отраслям ЛПК РФ преобладает лесопродукция с высокой добавленной стоимостью (различные сорта целлюлозы, бумаги, картона). Основными импортерами экспортируемой лесной продукции Норвегии и Швеции являются страны Евросоюза, главными импортерами экспортируемой лесной продукции Финляндии являются Швеция, Германия и Россия.

Сравнительный анализ механизмов налогового контроля возмещения НДС

Сравнительный анализ схем ухода от налогообложения в лесной отрасли России и скандинавских странах (Швеции, Норвегии, Финляндии) представлен в таблице 11 [8, 12].

Таблица 11

Схемы ухода от налогообложения, применяемые при незаконном возмещении НДС

Table 11

Schemes of tax evasion used in illegal compensation of the VAT

Российская Федерация	Скандинавские страны
1. Искусственное завышение затрат (затратные схемы) 2. Фальсификации документов (бестоварная схема) 3. Фальсификации налогового и бухгалтерского учета по выполненным своими силами работам (субподрядная схема)	1. Схемы типа «карусель» (MTIC fraud) 2. Схемы с применением трансфертного ценообразования 3. Схемы с применением офшорных зон

Таким образом, следует отметить, что применяемые схемы незаконного возмещения НДС в отраслях ЛПК РФ сосредоточены, главным образом, на построении цепочек посредников, создании фиктивного документооборота, искусственном завышении затрат.

В скандинавских странах (Швеции, Финляндии и Норвегии) при мошенничестве с возвратом налога на добавленную стоимость в основном распространены схемы, основанные на применении трансфертного ценообразования, офшорных территорий. Практика борьбы со схемами ухода от уплаты НДС в Европейском союзе выработала главный принцип, заключающийся в том, что права, предоставляемые законодательством Европейского сообщества, не могут быть использованы в целях злоупотребления или мошенничества. Ключевым элементом такого подхода является «тест» на осведомленность о налоговом

правонарушении. Если налогоплательщик не предпринял разумные меры по выявлению мошеннической составляющей экономической операции, то его право на возмещение входящего НДС или применение льготной ставки может быть оспорено налоговым органом.

Налоговый контроль в России и скандинавских странах (Швеции, Норвегии, Финляндии) межотраслевой, т. е. применяемый для всех отраслей экономики. Для определения наиболее предпочтительных для повышения эффективности налогового контроля РФ направлений (на примере отраслей ЛПК РФ) необходимо сравнить существующие механизмы налогового контроля в РФ и скандинавских странах по нескольким направлениям (таблица 12) [8, 12].

Заключение

Таким образом, в России и скандинавских странах основным механизмом налогового контроля обоснованного возмещения НДС является камеральная налоговая проверка. Сбор и анализ информации о налогоплательщиках НДС осуществляется в автоматическом порядке с помощью применения технологии больших данных.

В российской практике налогового контроля НДС нет отдельной НДС-регистрации, каждому налогоплательщику с помощью «АСК НДС-2» присваивается уровень риска, но данная информация является лишь косвенным доказательством подтверждения обоснованности возмещения НДС. В процессе камерального контроля НДС, заявленного к возмещению, требуется проводить комплекс контрольных процедур в соответствии с положениями ст. 90, 92, 93, 93.1 НК РФ. Для повышения результативности таких процедур и эффективности в целом механизма налогового контроля за обоснованным возмещением НДС (на примере отраслей ЛПК РФ) считаем наиболее приемлемым поэтапное внедрение обязанности ведения электронных счетов-фактур для налогоплательщиков НДС. В настоящее время добровольное ведение электронных счетов-фактур и условия их применения в целях налогообложения НДС предусмотрены положениями п. 9 ст. 169 НК РФ.

Необходимо также внедрить в практику администрирования НДС специальные НДС-счета для каждого налогоплательщика НДС. Предложения о внедрении НДС-счетов ранее выдвигались российскими учеными неоднократно, но, несмотря на успешный мировой опыт применения таких счетов, из-за сложности организации этого процесса в механизме налогового контроля налога на добавленную стоимость НДС-счета не были внедрены. Однако, учитывая современный уровень автоматизации процессов и формировании тенденции проведения бесконтактного оперативного контроля, внедрение НДС-счетов налогоплательщиков НДС позволит также установить уровень исполнения налоговых обязательств всеми участниками цепочки и своевременно предъявить претензии к нарушителям законодательства о налогах и сборах.

Таблица 12
 Mechanism of tax control of VAT refund

Направления	Российская Федерация	Швеция / Финляндия / Норвегия
Организация учета данных	Предоставление в электронном виде налоговых деклараций, книг учета доходов и расходов	<p>Важное значение в механизме налогообложения НДС имеет регистрационный номер (VAT-number). Например, в Швеции национальный регистрационный номер VAT присваивается предприятию при его регистрации, номер состоит из 8 цифр.</p> <p>У индивидуальных предпринимателей лет регистрационного номера по НДС, но им присваивается персональный номер, состоящий также из 8 цифр, первые 4 из которых обозначают дату рождения физического лица.</p> <p>При реализации товаров внутри ЕС за основу берется национальный регистрационный номер предприятия, к которому перед его цифровым показателем добавляется двузначный код страны — буквенное обозначение страны предприятия, а в конце номера — дополнительные 2 цифры.</p> <p>Кроме того, в механизме налогообложения НДС введен с 1998 г. налоговый счет на каждого налогоплательщика для перечисления им в бюджет всех причитающихся налоговых платежей. На основании данного счета производится сопоставление поступивших и возмещенных сумм налога</p>
Методика налогового контроля за обособленным возмещением НДС	Камеральная налоговая проверка, включающая в себя комплекс контрольных процедур, проведенных в порядке, предусмотренном ст. 88, 90, 92, 93, 93.1 НК РФ [7]	<p>Углубленный анализ данных сформированных электронных баз — основа налогового администрирования НДС в ЕС. Кроме того, по данному налогу принята электронная отчетность. Данная отчетность аккумулируется в международной базе данных ЕС — VIES, которая позволяет отслеживать сделки налогоплательщиков внутри Евросоюза.</p> <p>Доступ к конфиденциальным данным этой международной системы имеют и налоговые органы Швеции посредством центрального офиса связи (CLO), с помощью которого осуществляется обмен контрольной информацией с другими странами ЕС</p>
Организационное взаимодействие полномочных органов при налоговом контроле за обособленным возмещением НДС	Организация взаимодействия налоговых органов с таможенными органами и МВД осуществляется главным образом с помощью направления налоговых органами запросов на получение информации, в исключительных случаях на привлечение непосредственного участия уполномоченных лиц от таможенных органов и органов МВД [3, с. 230]	<p>Налоговая полиция, прокуратура и судебные органы Швеции, Финляндии, Норвегии могут обратиться к налоговым органам с просьбой о предоставлении им информации, имеющейся в Международной системе базы данных ЕС VIES</p>

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Белкина М. Ведение бизнеса с Европейским союзом. Руководство для начинающих экспортеров / М. Белкина, Л. Новикова, Е. Бобошко; Посольство Великобритании в Украине. 2014. 55 с. URL: http://cci.dp.ua/tl_files/data/curier/Doing%20business%20with%20the%20EU.%20EU%20taxation%20system.pdf
2. Букина И. Опыт оценки эффективности налогового администрирования за рубежом / И. Букина // Федерализм. 2012. № 4. С. 151.
3. Буторов А. Н. Экономическая информация и оперативно-розыскная характеристика налоговых преступлений / А. Н. Буторов // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2016. № 1. С. 227-233.
4. Давлетшин Т. Г. Нейтральность НДС и гармонизация налоговых режимов / Т. Г. Давлетшин // Налоговый вестник. 2015. № 10. С. 64-67.
5. Директива 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 года «О единой системе взимания налога на добавленную стоимость» // Гарант: информационно-правовая система. URL: <http://base.garant.ru/2569186/>
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. 28.01.2020 № 5-ФЗ) // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 18.03.2020 № 65-ФЗ) // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/
8. Официальный сайт Европейской Комиссии. URL: <https://ec.europa.eu/>
9. Официальный сайт Налоговой Администрации Норвегии. URL: <http://www.taxnorway.no>
10. Официальный сайт Федерального агентства государственной статистики. URL: <http://www.gks.ru/>
11. Официальный сайт Федерального агентства лесного хозяйства. URL: <http://www.rosleshoz.gov.ru/>
12. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России. URL: <https://www.nalog.ru>
13. Официальный сайт Федеральной таможенной службы. URL: <http://www.customs.ru/>
14. Пансков В. Г. Собираемость НДС: резервы есть, возможности не используются / В. Г. Пансков // Финансы. 2016. № 3. С. 22-27.
15. Ручкина Г. Ф. Общие и проблемные аспекты правового регулирования налога на добавленную стоимость / Г. Ф. Ручкина, Е. В. Терехова // Юридический мир. 2014. № 1. С. 44-50.
16. Тюпакова Н. Н. Методологические аспекты совершенствования механизма исчисления налога на добавленную стоимость / Н. Н. Тюпакова // Финансы. 2010. № 6. С. 39-43.
17. Цифровые технологии налогового контроля: монография / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2019. 263 с.

Yulia E. LABUNETS¹
Igor A. MAYBUROV²

UDC 338.2

**TAX CONTROL OF VAT REFUND IN RUSSIA
AND IN THE SCANDINAVIAN COUNTRIES
ON THE EXAMPLE OF TIMBER INDUSTRIES***

¹ Postgraduate Student, Department of Financial and Tax Management,
Institute of Economics and Management, Ural Federal University
named after the First President of Russia B. N. Yeltsin (Yekaterinburg)
ulya.ev_84@mail.ru

² Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Financial and Tax Management,
Institute of Economics and Management, Ural Federal University
named after the First President of Russia B. N. Yeltsin (Yekaterinburg)
i.a.mayburov@urfu.ru; ORCID: 0000-0001-8791-665X

Abstract

This article is devoted to the study of the mechanisms of tax control of value-added tax reimbursement in Russia and in the Scandinavian countries.

The research methodology is based on a comparative analysis of current VAT taxation mechanisms in Russia and in Norway, Sweden, and Finland. In addition, a comparison was made of the basics of organizing the process of tax control over the reimbursement of value added tax in these countries. This paper examines statistical data on the volume of value-added tax receipts to the budget system of the Russian Federation from taxpayers engaged in business activities in the Russian timber industry.

It was found that with the General trend of increasing the level of business activity of economic entities in the timber industry, the share of income from value-added tax for the

* The study was carried out with the financial support of the Russian Federal Property Fund in the framework of the research project No. 19-010-00365A.

Citation: Labunets Yu. E., Mayburov I. A. 2020. "Tax control of VAT refund in Russia and in the Scandinavian countries on the example of timber industries". Tyumen State University Herald. Social, Economic, and Law Research, vol. 6, no. 2 (22), pp. 168-192.
DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-2-168-192

period 2012-2018 was on average negative, due to the presence of significant volumes of export operations and the predominance of VAT refund processes over its payment to the budget system of the Russian Federation.

The paper examines the economic essence of the concept of compensation for value added tax on the example of branches of the timber industry as the right of VAT taxpayers established by the legislation on taxes and fees. At the same time, we also studied the negative impact on the level of tax security of the country of mechanisms for unjustified compensation of value-added tax on the example of the Russian timber industry.

The mechanism of tax control of the value added tax claimed for reimbursement by taxpayers of the timber industry sectors of the Russian Federation is considered. positive trends in automation of control processes during in-house VAT tax audits are noted.

We have studied the processes of value-added tax reimbursement and the mechanisms of tax control of these processes in the Scandinavian countries.

Based on the results of the study, recommendations are proposed for adapting certain control methods used by tax authorities of foreign countries in the process of tax control of value-added tax compensation to the existing tax control mechanism in Russia.

Keywords

Tax control, VAT, compensation mechanism, timber industry, ASK VAT-2, big data, automation, analytical control procedures.

DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-2-168-192

REFERENCES

1. Belkina M., Novikova L., Boboshko E. 2014. Doing Business with the European Union. Guide for Beginner Exporters. British Embassy in Ukraine. 55 pp. [In Russian]
http://cci.dp.ua/tl_files/data/curier/Doing%20business%20with%20the%20EU.%20EU%20taxation%20system.pdf
2. Bukina I. 2012. Experience in evaluating the effectiveness of tax administration abroad. Federalism, no. 4, pp. 151. [In Russian]
3. Butorov A. N. 2016. "Economic information and operational-search characteristics of tax crimes". Legal science and practice: Bulletin of the Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of internal Affairs of Russia, no. 1, pp. 227-233. [In Russian]
4. Davletshin T. G. 2015. "VAT Neutrality and harmonization of tax regimes". Tax Bulletin, no. 10, pp. 64-67. [In Russian]
5. Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 "On a single system for collecting value added tax". Guarantor: legal information system. <http://base.garant.ru/2569186/> [In Russian]
6. Tax code of the Russian Federation (part one) of 31.07.1998 N 146-FZ (ed. 28.01.2020 no 5-FZ). ConsultantPlus. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ [In Russian]

7. Tax code of the Russian Federation (part two) from 05.08.2000 N 117-FZ (ed. from 18.03.2020 no 65-FZ) ConsultantPlus. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ [In Russian]
8. Official website of the European Commission. <https://ec.europa.eu/> [In Russian]
9. Official website of the Norwegian Tax Administration. <http://www.taxnorway.no> [In Russian]
10. Official website of the Federal Agency for state statistic. <http://www.gks.ru/> [In Russian]
11. Official website of the Federal forestry Agency. <http://www.rosleshoz.gov.ru/> [In Russian]
12. Official website of the Federal tax service of Russia. <https://www.nalog.ru> [In Russian]
13. Official website of the Federal customs service. <http://www.customs.ru/> [In Russian]
14. Pankov V. G. 2016. Tax Collection VAT: the reserves are, the possibilities are not used. Finance, no. 3, pp. 22-27. [In Russian]
15. Ruchkina G. F., Terekhova E. V. 2014. General and problematic aspects of legal regulation of value-added tax. Legal world, no. 1, pp. 44-50. [In Russian]
16. Tyupakova N. N. 2010. Methodological aspects of improving the mechanism for calculating value added tax. Finance, no. 6, pp. 39-43. [In Russian]
17. Mayburov I. A., Ivanov Yu. B. (eds.). 2019. Digital Technologies of Tax Control: Monograph. Moscow: UNITY-DANA. 263 pp. [In Russian]