Актуальные направления реформирования механизма исчисления и взимания налога на добавленную стоимость

© 2009 И.В. Гашенко
Ростовский государственный экономический университет “РИНХ”

В статье отражены теоретико-методологические подходы к расчету НДС, показан механизм формирования прибавочной стоимости в целях налогообложения, рассмотрена правовая база изъятия налога.

Ключевые слова: налогообложение, НДС, механизм взимания НДС, прибавочная стоимость.

Проблемы с возмещением налога на добавленную стоимость (НДС) и сложности администрирования этого налога в России порождают дискуссии о целесообразности его использования, возможности замены НДС налогом с продаж, о механизме его изъятия, уровне ставок, льготах и т.п. Актуальность вопросов администрирования НДС обусловлена также несовершенством законодательной базы и механизмов налогового администрирования, что не способствует экономической стабильности государства.

В 2009 г. мировое финансовое сообщество отмечает 55 лет налогу на добавленную стоимость. Именно в 1954 г. французский экономист М. Лоре предложил заменить налог с оборота на налог на добавленную стоимость. Во Франции этот налог был введен в 1958 г. Его прогрессивность и экономическая ценность были очевидны: суммы НДС, взимаемые на каждой стадии производственного цикла продукта, в большей (чем налог с оборота) степени соответствуют той экономической роли, которую при этом играет собственно налогоплательщик. С 1967 г. НДС был утвержден в качестве основного для стран-членов ЕС. Введение НДС является одним из обязательных условий для вступления в ЕС. НДС применяется в 135 странах мира-он очень популярен среди неблагополучных и развивающихся стран.

Стоит отметить, что НДС не взимается в США, т.е. его применяют не все экономически развитые страны. В Японии НДС претерпел столь большие изменения, что существенно отличается от такового в других странах: его ставка составляет 5% и возмещение из бюджета сумм налога не производится.

Не обошел НДС и нашу страну. В соответствии с законом РСФСР от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 “О налоге на добавленную стоимость” взимание НДС на территории России началось с 1 января 1992 г. Представляется, что внедрение налога на добавленную стоимость в практику хозяйствования в начале 1990-х гг. было вполне логичным. Напомним, что для советской экономики одним из главных источников бюджетных доходов был налог с оборота, который в структуре государственных доходов составлял в 1940 г. 60%, а в 1990 г. - около 20%. Следует подчеркнуть, что налог с оборота был не только одним из важных источников доходов бюджета, но и существенным элементом плановых цен. Естественно, что в условиях перехода к рыночным отношениям возникла проблема поиска альтернативы налогу с оборота. Предлагались различные варианты - расширение практики использования акцизов, повышение ставок подоходного налога и налога на прибыль, введение налога с продаж.

Анализ всех вариантов альтернативы налогу с оборота и тенденций развития налоговых систем зарубежных стран показал, что единственно правильным решением было введение налога на добавленную стоимость[1].

Таким образом, в 2009 г. российскому НДС исполнилось 17 лет, и все это время он является одним из бюджетообразующих. Однако этот налог по-прежнему один из самых сложных, запутанных и конфликтных налогов в налоговой системе России. Об этом свидетельствует и судебно-арбитражная практика по налоговым спорам, в которой рассмотрение конфликтов, связанных с исчислением и уплатой НДС, составляет большинство.

Сама природа НДС такова, что он существует в двух ипостасях: к уплате и к вычету. НДС является единственным налогом, большие суммы которого не только поступают, но и возвращаются из бюджета налогоплательщикам. Причем в последнее время, несмотря на общее увеличение доли добавленной стоимости в ВВП, имеет место опережающий рост сумм вычетов (возмещения) НДС по сравнению с увеличением суммы начисленного налога. Это приводит к недополучению государством сумм налога в круп-

[1] Актуальные налоговые проблемы: взгляд с разных сторон // Финансы. 2008. № 8.

ных размерах. Причем в силу значительности размеров этого налога схемы, связанные с уменьшением сумм НДС, подлежащих уплате в бюджет, становятся особенно популярными. Недобросовестные возмещения НДС при помощи различных схем приносят колоссальный ущерб бюджету. Возврат НДС, который должен служить стимулом развития экспорта и роста производства, превращается в мошенническую операцию обогащения за счет государственного бюджета. Как свидетельствуют материалы проверок налоговых органов, особенно широкое распространение получили схемы, связанные с получением возмещения (зачета) сумм НДС, оплаченного налогоплательщиками поставщикам материальных ресурсов, без уплаты последними сумм НДС в бюджет. Причем такое положение относится как к случаям неправомерного возмещения сумм НДС при экспорте, так и при осуществлении налогооблагаемых операций на территории Российской Федерации. Для этого широко используются компании-однодневки, создаваемые исключительно для обеспечения неправомерного получения возмещения из бюджета сумм НДС. В целях борьбы с этим налоговые органы вынуждены осуществлять дополнительные меры налогового контроля, которые, несмотря на высокие издержки по администрированию, часто, не отличаясь высокой эффективностью, приводят к задержке возмещения НДС из бюджета (в первую очередь, при экспорте), вызывая справедливые нарекания со стороны добросовестных налогоплательщиков.

Таким образом, в нынешнем виде НДС не устраивает ни одну из сторон: государственной казне налог не обеспечивает желаемый уровень доходов, бизнесменов не устраивают постоянные отказы в возмещении налога, и в большинстве случаев возмещения НДС удается добиться только через суд. Если разобраться, НДС в нынешнем виде выгоден лишь получателям не причитающегося им возмещения. Сложившаяся тенденция нарастания уровня налоговых вычетов по НДС весьма тревожный сигнал, так как в случае ее продолжения на карту ставится не только фискальная значимость НДС, но и сама необходимость его сохранения в налоговой системе РФ. Вместе тем позиция Минфина России достаточно однозначна: налог на добавленную стоимость является базовым и он в несущественной степени зависит от мировых цен на энергоносители, отказываться от него неправильно.

Сегодня, на наш взгляд, безотлагательно требуется проведение самого детального анализа причин создавшегося положения в отношении НДС и принятие кардинальных мер по предотвращению падения его фискального потенциала.

Итак, как отмечалось ранее, несовершенство законодательства приводит к тому, что в нормативно-правовой базе образуются различные лазейки, дающие возможность налогоплательщикам уменьшать размеры своих налоговых отчислений или избегать уплаты налогов. Поэтому необходимо внесение изменений в законодательство и нормативно-методические материалы, раскрывающие способ исполнения законодательных актов, с учетом соответствия интересов налогоплательщиков и государства.

Применяемые меры должны быть оправданы с точки зрения политического, социального и экономического эффекта и не должны замедлять экономического развития страны. При разработке мер необходимо учитывать интересы и права налогоплательщиков, неукоснительно соблюдать принцип презумпции добросовестности налогоплательщика. Для реализации принципа следует прямо указать в налоговом законодательстве на применение данного принципа и сформулировать критерии недобросовестного поведения налогоплательщика, с тем чтобы судебное толкование понятия “недобросовестный налогоплательщик” опиралось бы на четкие нормы права, т.е. прописать в первой части главного налогового документа четкие правила: в каком случае, сокращая объем налогов, организация будет чиста перед законом, а в каком - нет.

В настоящее время законность налоговой оптимизации - один из самых больных вопросов для российских организаций. Количество способов сократить объем налоговых отчислений “равно” количеству статей в Налоговом кодексе РФ. То есть почти каждую статью этого нормативного акта можно трактовать двояко, неоднозначно.

Анализ судебной практики показывает, что злоупотребления в части неправомерного принятия сумм НДС к вычету в основном складываются в сфере среднего и малого бизнеса, применяющего общий налоговый режим. В связи с этим вполне оправданным будет исполнение процедуры регистрации плательщика НДС, которая предусматривает возможность предварительного визита налоговой службы на предприятие, подавшее заявку на регистрацию. Подобный визит поможет ей выяснить, действительно ли существует такая компания, занимается ли она поставкой товаров или услуг и в каких объемах. В рамках такой процедуры организации и индивидуальные предприниматели получат свидетельства плательщиков НДС и специальные идентификационные номера. По этим номерам контрагенты смогут проверять, является ли их партнер плательщиком НДС и, соответственно, есть ли у них право на вычет по налогу.

Основная часть бюджетных поступлений НДС приходится на крупных налогоплательщиков. Поэтому целесообразно направить усилия на уменьшение числа налогоплательщиков за счет установления критериев, позволяющих исключить из числа налогоплательщиков НДС часть предприятий среднего и особенно малого бизнеса (в том числе предпринимателей - физических лиц). Например, Европейская система предлагает специальную регистрацию в качестве плательщика НДС тех фирм и компаний, которые с таким заявлением обратятся. Критерии отбора таких налогоплательщиков будут основываться прежде всего на обороте конкретной компании. Это поможет избежать масштабности налоговых потерь бюджета в части НДС и сократить количество случаев неправомерного возмещения.

Есть еще один вариант, как избавить НДС от налоговых вычетов, - обложение непосредственно "добавленной стоимости". Так, в названии налога четко обозначен объект налогообложения - добавленная стоимость, а законодательно установленный механизм взыскания сориентирован на иной объект, в основу которого положена стоимость реализуемых товаров, работ, услуг, определяемая по рыночным ценам. В соответствии с этим устанавливается налоговая база НДС, поскольку последняя, согласно ст. 53 Налогового кодекса РФ, представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

Таким образом, по причине метаморфозы объекта налогообложения НДС начисление данного налога производится исходя из полной (а не добавленной) стоимости реализуемых товаров, работ, услуг или, иными словами, исходя из объекта, который не соответствует названию рассматриваемого налога. Отсюда на стадии начисления фактически появляется не налог на добавленную стоимость, а, скорее, налог с продаж.

Следовательно, по вышеназванной причине на начальном этапе налогообложения наблюдается подмена НДС налогом с продаж. Впоследствии на стадии расчетов с бюджетом осуществляется трансформация налога с продаж в налог на добавленную стоимость. Это происходит без исчисления показателя добавленной стоимости, а опосредованно путем применения механизма налоговых вычетов, позволяющих уменьшить начисленную стоимость налогов до уровня платежа, подлежащего взносу в бюджет, приходящегося на добавленную часть стоимости реализуемых товаров, работ, услуг[2].

[2] *Щербань Г.Б.* НДС : проблемы правоприменительной практики // Финансовый вестн.: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2008. № 4.

С помощью налоговых вычетов начисленная сумма налога освобождается от той своей части, которая приходится на стоимость приобретенных товарно-материальных ценностей, работ, услуг, потребных для производства других товаров, работ, услуг с целью их последующей реализации (перепродажи), либо для осуществления иных операций, облагаемых НДС. За этой частью налога в обиходе закрепилось название "входного" НДС.

Из всего сказанного следует, что действующая схема устройства НДС основывается не на прямом, а на опосредованном методе его исчисления. Это означает, что НДС становится самим собой, т.е. отвечающим своему названию, только после применения налоговых вычетов.

Подобная схема устройства НДС представляется наиболее простой и вполне удобной с точки зрения методики исчисления платежа, подлежащего взносу в бюджет. Но такое впечатление бесследно исчезает в процессе администрирования НДС, который требует колоссальных усилий со стороны налоговых органов, что вполне понятно, ведь увеличение собираемости НДС может быть достигнуто только при самом тщательном налоговом контроле как за полнотой учета налоговой базы, так и за обоснованностью применения налоговых вычетов. А последние, как показывает налоговая практика, имеют тенденцию опережающего роста по сравнению с начисленными суммами налога.

Между тем в среде экономистов иногда высказываются соображения относительно замены НДС налогом с продаж. Такая точка зрения в условиях все более возрастающей сложности администрирования НДС, несомненно, имеет право на существование. Ее, по крайней мере, можно применять за теоретическую основу подготовки запасного варианта исправления сложившегося положения, если иным путем не удастся этого сделать и вполне возможно рассмотреть целесообразность замены НДС для предприятий среднего и малого бизнеса налогом с продаж.

Основные преимущества налога с продаж в отношении среднего и малого бизнеса - более простой по сравнению с НДС порядок контроля за исчислением и уплатой, высокая собираемость.

Налог с продаж может быть внедрен в отношении областей деятельности, ориентированных на конечного потребителя, т.е. гражданина для его личного потребления. Налог с продаж, в отличие от поэтапного НДС, взимается одним махом: продал товар или услугу физлицу (не частному предпринимателю) - заплати налог. Фактически плательщиком налога с продаж будет покупатель, вложивший в экономику живые

деньги в любой форме, а налоговым агентом - продавец товаров или услуг. Поэтому налоговым инспекторам станет проще выявлять недобросовестных плательщиков: легче сосредоточить усилия на последнем звене, чем отслеживать всю цепочку.

Эксперты признают, что у налога с продаж есть и недостатки. Это прежде всего сложности с практическим регулированием налога. В исследовании группы экспертов из Центра исследования проблем налогообложения отмечается, что во многих странах, использующих (или использовавших) данный налог, существует практика дифференциации ставок по видам и группам товаров. В результате администрирование налога с продаж, которое в теории должно быть простым и недорогим, на практике далеко не всегда оказывается таковым[3].

Однако налог с продаж, имеющий широкую налоговую базу и взимаемый на этапе розничной торговли, обладает еще одним существенным недостатком: в отличие от НДС, весь доход приходится собирать на конечном этапе торговой цепочки, состоящей из мелких предприятий, для которых включение в налоговую систему может стать непомерным бременем. В связи с этим известный теоретик НДС А. Тэйт сделал вывод, что однократно взимаемый налог с розничных продаж эффективен при сравнительно низких ставках, но при повышении ставок администрирование этого налога становится все более сложным. При ставке налога 5% выгода в случае уклонения от уплаты налога перекрывается штрафами, которые должен будет уплатить налогоплательщик, если факт уклонения будет установлен. При ставке 10% уклонение от уплаты налога сулит уже больше выгод, а при ставке 15-20% - становится чрезвычайно выгодным. В США ставка налога с продаж ни в одном из штатов не превышает 8,25%. Из всех стран только Исландия попыталась установить его на уровне, сравнимом с НДС[4].

Разумеется, практическое воплощение в жизнь подобного варианта требует большой осторожности. Необходимо учитывать, что замена НДС налогом с продаж не столь простое мероприятие, как может показаться, на первый взгляд. Поэтому с особой тщательностью (если такая точка зрения в перспективе возобладает) должны быть просчитаны все экономические и социальные последствия. Было бы целесообразно провести по данному вопросу специальную научно-практическую конференцию, на которой следовало бы заслушать мнения и сторонников, и противников отмеченной “рокировки”.

Ранее обсуждалась идея совершенствования администрирования НДС путем внедрения электронных реестров счетов-фактур и самих счетов-фактур в виде электронных документов. Данное предложение было отклонено как нереальное, поскольку не обеспечено в настоящее время соответствующей информационно-телекоммуникационной инфраструктурой. Мероприятия по внедрению электронного документооборота в сфере применения счетов-фактур представляются преждевременными, хотя это значительно сократило бы временные затраты контрагентов и упростило бы проверочную деятельность налоговиков.

Одним из важных механизмов контроля над полнотой и правильностью исчисления и уплаты НДС является использование счетов-фактур. Однако из-за несовершенства порядка их применения возникают проблемы, в частности, использование подложных счетов-фактур и счетов-фактур, выданных по вымышленным фактам реализации, и отсутствие сбалансированности прав и обязанностей у покупателей и продавцов[5].

Следует констатировать, что счета-фактуры не всегда выполняют те функции, которые на них возлагаются законом.

В данной связи предлагаются следующие меры по совершенствованию механизма применения счетов-фактур:

1) законодательное установление административной ответственности налогоплательщиков-продавцов в рамках НК РФ за несоблюдение порядка оформления и предъявления покупателям счетов-фактур;

2) ужесточение требований к счету-фактуре как юридически значимому документу для обоснования вычетов: предлагается внедрение счетов-фактур как бланков строгой отчетности, изготовленных типографским способом и защищенных от подделки. При этом порядок применения счетов-фактур должен предусматривать регистрацию счетов-фактур в налоговых органах;

3) применительно к обороту отдельных видов товара формирование системы предварительной уплаты НДС в бюджет путем введения в оборот защищенных от подделки счетов-фактур специального вида (по принципу налоговой марки). Приобретение у государства такого счета-фактуры должно юридически приравниваться к уплате соответствующих сумм налога. Такие сче-

[3] *Сапожков А.В.* Реформа налога на добавленную стоимость // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. 2007. № 3.

[4] *Семкина Т.И.* О теории и практике взимания НДС // Налог. вестн. 2006. № 7.

[5] *Картошкин А. и др.* Как лучше собрать НДС // Рос. газ. 2004. 1 июня.

та-фактуры могут передаваться покупателю вместе с товаром, а также использоваться им для обоснования возмещения или вычета налога в упрощенном (формальном) порядке и в качестве средства расчетов при приобретении новых аналогичных счетов-фактур.

В настоящее время в России ведется активная дискуссия о дальнейшем снижении стандартной ставки НДС с 18 до 15% (и даже до 13%) и об отмене пониженной ставки. В.В. Путин еще на заседании Госсовета в феврале 2008 г. пообещал бизнесу введение единой и максимально низкой ставки НДС. Неделю спустя Д. Медведев заявил о необходимости как можно быстрее принять соответствующий законопроект.

Однако, по нашему мнению, снижение ставки НДС в настоящее время является нецелесообразным. Предварительно размер выпадающих доходов бюджета может составить 1 трлн. руб. (2,5% ВВП). Рисковать такими деньгами нельзя и как минимум им нужно найти замену. Данная сумма равна годовому бюджету всей национальной обороны и в 2 раза превышает объем финансирования строительства дорог. Для снижения НДС придется повышать другие налоги либо сокращать государственные расходы.

При введении НДС российские экономисты ориентировались на развитые страны Европы как на основных торговых партнеров нашей страны, поэтому необходимо проанализировать динамику ставок НДС в странах Евросоюза, так как собственно российская модель взимания налога практически совпадает с европейской моделью.

Действующая в России стандартная ставка НДС (18%) лежит посередине диапазона; практически во всех странах приняты, по крайней мере, две ставки НДС (исключение - Дания и Словакия). В отдельных странах предусмотрены особые ставки налога (как правило, ниже стандартной, но выше пониженной) для определенных операций. В России доля НДС в валовом внутреннем продукте ниже, чем, например, в Австрии и Дании (стандартные ставки выше, чем в России), но выше, чем в Германии (стандартная ставка ниже, чем в России).

В европейских федеративных странах, таких как Австрия, Бельгия, Германия, пониженная ставка налога составляет половину стандартной (Австрия, Германия) или меньше нее (Бельгия). Поэтому пониженная ставка НДС 10%, установленная в России, если сравнивать с указанными странами, является завышенной. Для выполнения регулирующей функции величина ставки не должна превышать 9%.

Именно регулирующей функции НДС (а не фискальной) в макроэкономическом масштабе в настоящее время отводится все большая роль. Особенно хорошо это видно на примере применения сверхнизких ставок налога. Так, ставки НДС менее 5% установлены по следующим операциям:

- с печатной продукцией (во Франции - 2,1%, в Италии - 4%);
- с продуктами питания (в Италии - 4%);
- по пассажирским перевозкам (в Люксембурге - 3%).

При осуществлении операций, не являющихся экспортными, ставка НДС 0% используется: в Бельгии - при поставке ежедневных и еженедельных газет; на Мальте - при реализации фармацевтической продукции только по рецептам.

Проанализировав опыт эволюции ставок НДС в странах Евросоюза, можно сделать вывод: понижение стандартной ставки НДС до 13% повлечет значительное снижение поступлений в бюджет и вряд ли целесообразно, тем более в условиях дефицита государственного бюджета.

Характерной особенностью российского администрирования НДС, как уже отмечалось, является высокая доля теневого сектора и масштабного уклонения от налогообложения, в результате чего добросовестные налогоплательщики вынуждены конкурировать с “нечестными”. В таких условиях первые, конечно, получат некоторые выгоды от снижения ставки НДС, если это снижение не будет сопровождаться повышением уровня других налогов или если уклоняться от других налогов станет сложнее.

В то же время следует понимать, что для теневого сектора снижение ставки не создаст ощутимых стимулов к выходу из “тени”. Надо отметить, что при прочих равных условиях основная тяжесть по уплате НДС лежит на потребителе - для налогоплательщика он не слишком обременителен, однако для недобросовестных налогоплательщиков выйти из “тени” и выплачивать НДС “по-белому” означает показать свои реальные обороты и, значит, признать обязательства также по прямым налогам (налог на прибыль, ЕСН и т.д.). Высвобождение не очень значительной доли оборотных средств при снижении НДС вряд ли является достаточной премией, компенсирующей возникающие здесь новые обязательства. Поэтому решение проблемы теневого сектора выходит далеко за рамки вопросов администрирования НДС и других налогов и нуждается в принятии комплексной системы мер по всем сферам и направлениям контрольно-надзорной и регулирующей деятельности (например, повышение эффективности порядка государственной регистрации юридических лиц).

Таким образом, вопрос о том, по какому пути пойдет реформа администрирования НДС, до сих пор остается открытым.

Поступила в редакцию 07.09.2009 г.