

## ПУТИ РЕФОРМИРОВАНИЯ НДС В РОССИИ

**Е. С. Лёвина**, студентка V курса экономического факультета ГОУВПО «Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарева»

*В данной статье рассматриваются различные варианты реформирования налога на добавленную стоимость: снижение ставок налога, полная отмена НДС и замена его налогом с продаж, а также пути решения отдельных частных задач совершенствования НДС.*

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговые ставки, налог с продаж, счет-фактура, налоговый вычет

В современной российской налоговой системе НДС относится к одним из самых сложных и проблемных налогов. По самым оптимистичным оценкам в России собирается не более 75 % причитающегося бюджету НДС, что негативно сказывается на финансовом обеспечении решения социально-экономических задач, стоящих перед государством. В последние годы особенно обострилась проблема потерь бюджетных средств из-за больших объемов возмещения НДС по внутренним операциям и при поставках на экспорт. Учеными, практически работниками Минфина России, ФНС России выдвигались различные варианты решения данной проблемы, каждый из которых при наличии определенных достоинств имел и значительные недостатки.

Так, некоторые авторы предлагают снизить ставку налога, ссылаясь на сверхвысокие конъюнктурные доходы экономики, однако популярностью пользуется и другая идея – полностью отменить НДС, заменив его налогом с продаж.

Сторонники отмены НДС ссылаются на ряд недостатков налога и сложности с его администрированием, которые делают его неэффективным не только в России, но и в других странах. При этом в России трудности с возмещением НДС и обоснованием налоговых вычетов в некоторых случаях препятствуют выходу российских компаний на внешний рынок, а структура налога (позволяющая применять налоговые вычеты и возмещение налога по методу начисле-

ний) используется для создания различных схем незаконной минимизации налога, уклонения от налогообложения и даже прямого незаконного субсидирования из бюджета. Кроме того, зачастую аргументом против НДС служит тот факт, что этот налог, по существу, сдерживает развитие отраслей с высокой добавленной стоимостью, а его отмена существенно улучшит инвестиционную привлекательность таких отраслей, расширит их финансовые возможности [4].

Критики НДС указывают и на другие его отрицательные стороны. Например, на то, что относительно высокие издержки по его администрированию в России ложатся преимущественно на плечи добросовестного налогоплательщика (в то время как в мировой практике именно относительно низкие административные издержки для налогоплательщика отличают НДС в выгодную сторону от налогов на доходы). Более того, широкие масштабы использования схем уклонения от уплаты НДС при импорте создают неравные условия конкуренции для законопослушных импортеров, что заставляет весь этот сектор уходить «в тень».

Другими словами, проблемы с администрированием НДС (впрочем, как и многих других налогов) налицо. И вместе с тем на сегодня НДС является одним из важнейших факторов стабильности как российской налоговой системы, так и российского бюджета [1]. В 2008 г. его доля в общих налоговых поступлениях в бюджет составила 24 %. Поэтому любые шаги по реформированию налога должны быть тщательно просчитаны с точки зрения потенциальных выгод и издержек.

Какова же цена снижения НДС для бюджета?

В доработанной концепции развития России до 2020 года, представленной Министерством экономического развития и торговли, рассматриваются два варианта реформы НДС. Во-первых, введение единой ставки НДС в 12 процентов. Во-вторых, снижение налога до 14 процентов с сохранением льготной ставки 10 процентов по отдельным группам товаров (продовольственные и детские товары, лекарственные средства, полиграфическая продукция).

Целью снижения НДС провозглашается «облегчение жизни» отечественным производителям, выпускающим продукцию с высокой долей добавленной стоимости, что должно послужить стимулом к ускорению экономического роста.

Оба варианта приведут к выпадению доходов федерального бюджета. При унификации ставки НДС на уровне 12 процентов в первый год налоговой реформы прямые выпадающие доходы оцениваются в 2 процента ВВП. При сокращении ставки до 14 процентов с сохранением льготной ставки выпадающие доходы будут ниже и составят около 1,3 процента ВВП.

Основной объем выпадающих доходов будет приходиться на обрабатывающие производства, добычу полезных ископаемых, оптовую и розничную торговлю, строительство, транспорт и связь. В этих отраслях положительный эффект, по мнению Минэкономразвития России, будет максимальным. В то же время такие отрасли, как сельское хозяйство, образование и здравоохранение, будут менее подвержены влиянию снижения ставки [3].

Минфин также рассмотрел три возможных сценария потерь бюджета в связи со снижением НДС. Согласно первому сценарию, в результате снижения налога до 12 процентов цены уменьшатся на величину снижения, а всю выгоду получают потребители. Второй, который представляется Минфину наиболее вероятным, предполагает, что цены снизятся на половину величины снижения ставки (на 3 процента). В результате выгоды от уменьшения ставки потребители и производители разделят между собой поровну. Согласно третьему сценарию, цены останутся без изменений, а весь выигрыш от снижения ставки НДС получают производители.

В документе особо отмечается, что установление единой ставки НДС на уровне 12 процентов (с отменой льготной 10-процентной ставки) приведет к потерям федерального бюджета в размере до 1,9 процента ВВП и бюджетной системы в размере до 1,5 процента ВВП [2].

И для поддержания сбалансированности бюджетной системы потребуется принять одну из следующих мер: повысить налог на прибыль на 7 процентов,

подходный налог – на 6,5 процента, ЕСН – на 8-10 процентов, или поднять в три раза уровень налогообложения акцизами.

Снижение ставки НДС может рассматриваться как последовательная реализация налоговой политики, направленной на снижение налогового бремени в РФ. Дискуссионным может быть лишь вопрос о порядке снижения величины ставки. Решение о целесообразности введения в России единой ставки НДС должно приниматься на основе результатов комплексного анализа экономических и социальных последствий такого шага.

По нашему мнению, в связи с мировым экономическим кризисом устойчивость бюджетной системы значительно снижается, возникают дополнительные риски, которые многократно усилятся, если основу доходов бюджетов всех уровней будут еще в большей степени составлять доходы от нефтегазового сектора.

В этой связи устранение одного из важнейших источников доходов федерального бюджета, к тому же в наименьшей степени связанного с внешнеэкономической конъюнктурой, – не самое лучшее решение из всех возможных. Более того, снижение уровня налогообложения потребления (в том числе и импорта) с учетом динамики курса рубля может привести к ухудшению торгового баланса и прочим негативным последствиям.

Для того чтобы устранить недостатки НДС, также предлагается заменить его налогом с продаж (НСП). Последний выдвигается в качестве альтернативы НДС потому, что он якобы традиционно считается простым в администрировании как для государства, так и для налогоплательщиков. Однако с практической и теоретической точек зрения все выглядит не совсем так. Нельзя не признать, что, хотя налоговые органы при администрировании НДС вынуждены контролировать значительный круг налогоплательщиков, основной объем доходов все-таки обеспечивает сравнительно небольшое количество организаций (в российских условиях крупнейшие налогоплательщики обеспечивают до 80 % доходов бюджета от НДС). В отличие от НДС, налог с продаж взимается только на стадии конечного потребления, а, следовательно, налоговым органам при-

дется перестраивать свою работу так, чтобы контролировать уплату налога сотнями тысяч розничных торговых точек. Потенциальные возможности уклонения от налогообложения, а также риски для бюджета, возрастают, причем этот рост пропорционален размеру налоговой ставки: выгоды от уклонения при сравнительно высокой налоговой ставке (на уровне 15-20 %) значительно превышают издержки от возможных санкций за нарушение законодательства [4].

Достоинство НДС заключается в том, что обязательства по его уплате применительно к каждому товару распределены между различными налогоплательщиками на разных этапах производственно-коммерческого цикла. В результате даже при уклонении на каком-то этапе этого цикла бюджет получает доли налога, уплачиваемые на остальных этапах. В случае НДС уклонение одним налогоплательщиком означает потерю для бюджета всей суммы налога.

Одновременно возникнет необходимость в реформе режимов налогообложения для малого предпринимательства, в создании правил разграничения продаж товаров и услуг для целей конечного потребления и производственных целей и т. д.

Другими словами, введение «простого и понятного» НДС (то есть такого налога, который бы начислялся аналогично любому оборотному налогу – на весь объем реализации, подлежащий налогообложению) возможно только со значительными издержками для налогоплательщиков, созданием специальной системы администрирования, которая позволяла бы разграничить продажи одних и тех же товаров конечному покупателю и промежуточному перепродавцу, а также возможному каскадному аффекту, когда реализация одного и того же товара облагаются налогом несколько раз [4].

Замена НДС налогом с продаж – крайне сомнительная мера и в условиях глобализации мировой экономики и роста вовлеченности России в мировые экономические отношения. Действительно, при отсутствии НДС не нужно возмещать НДС из бюджета экспортерам. Однако в этом случае также не облагаются и импортируемые товары, что по сравнению с применением НДС, предполагающим налогообложение экспорта по нулевой ставке предоставляет кон-

курентные преимущества импортным товарам. В отсутствие гармонизированных правил территориальности возникает сложная ситуация с налогообложением работ и услуг в трансграничных операциях. В то же время наличие каскадного эффекта позволяет предположить, что даже взимание налога с продаж только на стадии розничной реализации не позволит полностью освободить экспорт от косвенных налогов.

Одно можно сказать наверняка: крупные российские корпорации, работающие в России, профиль деятельности которых не связан с производством в значительных масштабах потребительских товаров или товаров для внутреннего рынка, крайне заинтересованы в отмене НДС. С одной стороны, это позволит им значительно снизить свои налоговые платежи в бюджет, в краткосрочном периоде практически не неся бремени уплаты нового НСП, а с другой – будет способствовать снижению прочих издержек, связанных с возмещением НДС при экспорте, налогообложением постоянно растущего импорта, возможности не уплачивать налог при реализации и приобретении услуг, местом реализации которых в соответствии с действующим налоговым законодательством признается территория Российской Федерации. Неудивительно, что наличие значительных ресурсов позволяет этим сторонникам отмены НДС разными способами вовлекать в число своих союзников все больший круг лиц, включая представителей органов государственной власти. Вместе с тем, как было показано выше, такая позиция не только не основана на разумных экономических соображениях, но и способна нанести серьезный вред экономике страны в долгосрочной перспективе [4].

Отказ от отмены НДС не означает отказа от каких-либо реформ этого налога. Совершенствования системы уплаты налога на добавленную стоимость должно заключаться в корректировке действующего порядка определения налоговой базы и порядка исчисления и уплаты налога.

Прежде всего, по нашему мнению, необходимо решить следующие задачи:

1. Привести категорию «налоговая база» в соответствие с объектом налогообложения, исключив из налоговой базы авансы для всех налогоплательщиков. В 2005 году задача по освобождению от налогообложения полученных авансов была решена только для организаций с длительным технологическим производственным циклом, да и то со многими оговорками [4].

В 2008 году решение проблемы с налогообложением авансов приняло крайне изощренную форму. Вместо освобождения от включения в налоговую базу полученных авансов (что было бы логичным при методе начисления), Правительство РФ настояло на сохранении налогообложения авансов, но предоставило право включать в состав налоговых вычетов тот налог, который уплачивается в составе авансов выплаченных. Однако до сих пор существует ряд открытых вопросов, связанных с порядком применения вычетов НДС по авансам, решение которых должно быть принято на законодательном уровне. Данная неопределенность, в свою очередь, может быть использована налоговыми органами для оспаривания вычетов НДС по авансам. По нашему мнению, решением этой проблемы может стать только полная отмена налогообложения полученных авансовых платежей и отказ от принятия к вычету авансов полученных. Это не приведет к каким-либо выпадающим доходам (объем полученных авансов и выданных авансов всегда одинаков), но позволит избежать колоссальных административных издержек и бизнесу, и налоговым органам.

2. Порядок возмещения налога на добавленную стоимость является одним из наиболее сложных вопросов не только для самого налога, но и для всей налоговой системы России.

Неоднократно предпринимались попытки усовершенствовать механизм возмещения НДС. Однако все эти попытки не смогли кардинально изменить ситуацию с возмещением налога и решение одной проблемы, зачастую сопровождалось появлением новой. Жестко регламентированная процедура проверки налоговой декларации, в которой заявлено право на возмещение, приводит к тому, что с момента подачи декларации и до момента принятия решения о возмещении проходит период времени до полугода. А с учетом того, что с момента совершения

операции, порождающей право на возмещение, и до подачи налоговой декларации может пройти несколько месяцев (по экспортным поставкам от 180 до 270 дней), налогоплательщикам приходится ожидать законного возмещения налога более одного года с момента совершения операции. Столь продолжительные сроки возмещения налога являются реальным тормозом развития экономической активности налогоплательщиков, а в условиях экономического кризиса длительная процедура возмещения налога может стать причиной банкротства компаний.

В рамках действующего порядка проведения камеральной проверки налоговой декларации по НДС и последующего принятия решения о возмещении налога либо об отказе возмещения налога, нет возможности существенно сократить сроки возмещения налога, без сокращения сроков проведения проверки. В то же время, какое-либо сокращение срока проведения камеральной налоговой проверки может привести к снижению эффективности налогового контроля. В этой связи, представляется, что задача по сокращению сроков возмещения налогов должна решаться комплексно, с одновременным сокращением сроков декларирования операций, которые могут порождать право на возмещение налога, и внесение элементов заявительного порядка возмещения налога до завершения всех контрольных мероприятий налогового органа.

Реформирование процедуры возмещения налога должно осуществляться по следующим направлениям:

а) сокращение перечня документов, подтверждающих право на применение ставки 0 %;

б) предусмотреть возможность вынести решение о возмещении до завершения камеральной проверки.

3. Необходимо снизить риск для налогоплательщиков попасть в разряд правонарушителей, даже не имея намерений уклоняться от налогообложения. В частности, следует отказаться от нормы статьи 169 НК РФ, согласно которой любое даже самое незначительное нарушение правил заполнения счета-фактуры влечет за собой утрату права на налоговый вычет. Предъявляемый для вычета счет-фактура должен признаваться недействительным только в случае незаполнения



или не верном заполнении тех показателей операции, которые имеют существенное значение для целей налогового контроля.

В настоящее время счет-фактура, дающая право на вычет покупателю, составляется продавцом, при этом реализуется его обязанность предъявления исчисленного НДС покупателю. Вместе с тем, эта обязанность в Налоговом Кодексе не подкрепляется какой либо ответственностью. Фактически за качество составленного продавцом счета-фактуры несет ответственность покупатель в виде запрета на налоговый вычет. Ситуацию можно исправить путем введения штрафных санкций за нарушение порядка заполнения и передачи покупателям счетов-фактур в размере 20 % к сумме выставленного налога.

Если результатом всех этих действий, которые вполне могут повлечь за собой снижение доходов бюджетной системы в краткосрочной перспективе, станет реальный рост эффективности и нейтральности налоговой системы и системы налогового контроля, то это – единственный вариант развития событий, при котором подобное снижение доходов будет оправданным.

#### **БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ**

- 1 Гайдар Е. Головокружение от успехов / Е. Гайдар // Экономическая политика. 2008. – № 3. – С. 5-19.
- 2 Колодина И. Налог спорной стоимости / И. Колодина // Российская Бизнес-газета. – 2008. – № 669.
- 3 Колодина И. Чья ставка сыграет / И. Колодина // Российская Бизнес-газета. – 2008. – № 666.
- 4 Трунин И. Нужна ли отмена НДС России? / И. Трунин // Вопросы экономики. – 2008. – № 9. – С. 34-49.