

РАССТАНОВКА ПРИОРИТЕТОВ В СОВЕРШЕНСТВОВАНИИ МЕХАНИЗМА НДС

Толстоброва Н.А., Климова Е.К.

ФГОУ ВПО «Пермский национальный исследовательский политехнический университет», Пермь, Россия (614990, Пермь, Комсомольский пр., 29), e-mail:tolstobrova@mail.ru

Исследование посвящено некоторым аспектам налогообложения налогом на добавленную стоимость. В условиях отсутствия в научных кругах единого подхода к практике администрирования НДС и целесообразности взимания данного налога, авторами обобщены факторы, оказывающие существенное влияние на поведение хозяйствующих субъектов. Сделаны обоснованные выводы о целесообразности внесения корректировок в практику взимания налога на добавленную стоимость. Предложено уйти от приоритета «ввозного» НДС к «внутреннему», что подразумевает дифференциацию ставок для предприятий, выпускающих продукцию с высокой добавленной стоимостью, инновационную и социально значимую. В статье не затронут вопрос о размере ставки, внимание сконцентрировано на практике учета отраслевой принадлежности и реализации продукции на внутреннем и внешнем рынках.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, ставка налога, недостатки и преимущества НДС, механизм взимания, приоритеты, совершенствование администрирования НДС.

PLACING OF PRIORITIES IN PERFECTION OF MECHANISM OF VAT

Tolstobrova N.A., Klimova E.K.

Perm National Research Polytechnical University, Perm, Russia (614990, Komsomolsky prospectus, 29), e-mail:tolstobrova@mail.ru

Research is devoted to some aspects of the taxation by a value added tax. In the conditions of absence in scientific community of uniform approach to practice of administration of the VAT and expediency of collection of this tax, authors generalized the factors having essential impact on behavior of managing subjects. Valid conclusions are drawn on expediency of introduction of adjustments in practice of collection of a value added tax. It is offered to leave from a priority of the "import" VAT to "internal" that means differentiation of rates for the enterprises which are letting out production with a high value added, innovative and socially – significant. In article won't raise the question of the rate size, the attention is concentrated in practice of the accounting of branch accessory and production realization in a domestic and foreign market

Keywords: value added tax, tax rate, VAT shortcomings, mechanism of collection of the VAT, priorities, improvement of administration of the VAT.

Создание эффективной и стабильной налоговой системы в соответствии с «Основными направлениями налоговой политики на 2014 год и плановый период 2015 и 2016 годов» предполагает внесение изменений в налоговое законодательство [4], что дает основание исследовать механизм взимания налогов. Особое внимание уделяется внесению изменений налогообложения недвижимого имущества для физических лиц и организаций, в части противодействия уклонению от налогообложения с использованием низко налоговых юрисдикций. Мобилизация дополнительных доходов бюджета, по заявлениям Министерства финансов, будет осуществляться за счет улучшения качества налогового администрирования в направлении его ужесточения, что соответствует претензиям со стороны ОЭСР.

Россия была выбрана в 2012 году в Буэнос-Айресе страной для проведения Восьмого заседания Форума по налоговому администрированию (FTA) ОЭСР, впервые мероприятие международного масштаба состоялось с 16 по 17 мая 2013 года в Москве. Было отмечено улучшение позиций в рейтинге «Налоговое администрирование», Россия продвинулась со

105 на 64 позицию, что стало возможным благодаря упрощению процедур исчисления и уплаты налогов [3].

Произошла реорганизация административного регулирования экономики и налоговой системы, была создана стройная трехуровневая система управления, сократилась вдвое численность министерств, а число управлений Центрального аппарата ФНС России уменьшилось почти в три раза (с 26 до 9) [9, с.79-80].

Необходимость повышения устойчивости экономического развития требует стимулирования инвестиционно-инновационной активности хозяйствующих субъектов, что недостижимо без модернизации администрирования налоговой политики РФ. Налогообложение рассматривается как фактор расширенного воспроизводства. Инструментами стимулирования инноваций являются пониженные налоговые ставки, льготные налоговые режимы, инвестиционный налоговый кредит, ускоренная амортизация.

Основными налогами, в рамках которых следует внедрять стимулирующие механизмы, являются, как правило, налоги, несущие наибольшую налоговую нагрузку на предприятиях, реализующих инвестиционные проекты, – НДС, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций.

При всей колоссальной значимости НДС как важнейшего источника формирования доходов бюджета, роль этого налога в отечественной экономике неоднозначна. Налог широко используется в мировой практике, приносит стабильно высокие доходы бюджетам многих развитых стран.

В ходе исследования авторы предполагают расставить приоритеты в определении подхода к механизму взимания НДС, который позволит минимизировать отрицательные проявления налога.

Представим динамику формирования доходов консолидированного бюджета РФ, который является важнейшим инструментом государственной финансовой и экономической политики. Заметим, что он не рассматривается и не утверждается законодательными органами, носит статистический характер. Как следует из приведенных ниже данных в табл.1, ВВП страны после некоторого сокращения в 2009 году неуклонно растет, что неизбежно обеспечивает положительную динамику в доходах консолидированного бюджета.

Таблица 1. Определение динамики поступления НДС в доходах консолидированного бюджета Российской Федерации

	2008	2009	2010	2011	2012
ВВП млрд руб.	41276,8	38807,2	45172,7	54585,6	62356,0
Доходы конс. бюджета млрд руб.	16004,0	13600,0	16032,0	20855,0	23435,0
В % к ВВП	38,8	35,0	35,5	38,2	37,6
Всего налоговых доходов,	14876,0	9616,6	11600,4	14788,4	16562,9

млрд руб.					
В % к ВВП	36,0	27,8	25,7	27,0	26,6
НДС на товары, реализ. на тер. РФ в дох. конс. бюджета млрд руб.	998,7	1176,9	1329,1	1753,6	1886,5
НДС ввозной, млрд руб.	1138,8	873,4	1169,5	1497,2	1659,7
НДС внут.+НДС ввоз.	2137,5	2050,3	2498,6	3250,8	3546,2
НДС в % к ВВП	5,1	5,3	5,5	5,9	5,7
НДС в доходах конс. бюджета в %	13,3	15,1	15,6	15,6	15,0

Источник: Минфин, Росстат, оценки авторов.

Поступления от налога на добавленную стоимость на товары, реализуемые на территории РФ, возросли на 89 %, а на товары, ввозимые на территорию РФ – на 45 %. По данным Минфина, в 2012 году сбор НДС составил 3546 млрд рублей, поступления выросли на 8 %. Доля налога в исследуемом периоде неизменно выше 5 % ВВП [8].

Налог на добавленную стоимость является федеральным, собирается на всей территории страны и, в соответствии с Бюджетным кодексом РФ, на 100 % остается в федеральном бюджете, где его доля составляет 30 %, что вдвое больше, чем в консолидированном. Фискальная значимость этого налога затмевает собой регулирующие и стимулирующие возможности в субъектах федерации. Отсутствует заинтересованность территорий. Чем лучше работает регион, тем больше уплачивается данного налога. Модернизация администрирования налоговой системы требует пересмотра перераспределения налогов между уровнями бюджетной системы, это позволило бы увеличить возможности региональных бюджетов.

Спецификой НДС является то, что он косвенный налог на потребление, что он многоступенчатый, а юридическим плательщиком является посредник, который имеет право на зачет «уплаченного НДС». Здесь начинается множество проблем, связанных со схемами нелегитимного возврата НДС.

По материалам Счетной палаты России за 2010–2012 годы бюджет недополучил почти 6,5 млрд рублей в связи с несовершенством системы возмещения налога на добавленную стоимость. Недостатки администрирования возмещения НДС приводят к росту расходов федерального бюджета на выплату процентов за несвоевременный возврат НДС. Сумма прямых потерь, несмотря на их снижение, остается значительной, так на 1 января 2011 года – 2,82 млрд руб., на 1 января 2012 года – 2,22 млрд руб., на 1 ноября 2012 года – 1,42 млрд рублей [7].

Проблемы с администрированием НДС существуют не только в России. Даже для европейских стран с наиболее развитой системой НДС характерен массовый уход от его

уплаты. Ежегодные потери стран Европейского Союза от злоупотреблений в сфере НДС оцениваются в 4,5 млрд евро, собираемость налога составляет около 82,5 % [1].

Понятие налог на добавленную стоимость сегодня теснейшим образом переплетается с понятиями налогового администрирования и теневой экономики. Еврокомиссия с разрешения стран ЕС начинает переговоры с РФ и Норвегией по соглашениям административного сотрудничества в области НДС, с целью создания системы взаимной поддержки в борьбе с трансграничным мошенничеством с НДС.

Возмещение НДС экспортерам перерастает в глобальную проблему для российской экономики. Согласно данным налоговой и таможенной статистики, за 2000–2012 годы сумма возмещения НДС экспортерам увеличилась в 16 раз при увеличении экспорта российской продукции в 5,2 раза [5, с.131].

Проанализировав имеющиеся точки зрения о практике взимания НДС, попробуем систематизировать наиболее очевидные проблемы и рекомендации для расстановки приоритетов в совершенствовании механизма НДС, которые можно свести к нижеследующим.

Во-первых, определение уровня снижения налоговой ставки предлагается либо резкое до 13 % или менее резкое до 16 % [1; 2, с.48; 10, с.61-62].

Во-вторых, предложение заменить НДС налогом с продаж [10, с. 61-62].

В-третьих, сохранить действующие ставки, но совершенствовать налоговое администрирование [1; 5, с.138; 6, с.33].

Необходимо считаться с неблагоприятной динамикой макроэкономических показателей, снижением объемов экспорта и низкими темпами роста ВВП в 2012–2013 годах, поэтому предложение по снижению налоговой ставки внешне выглядит предпочтительнее других. Проведение соотношений общей ставки НДС в 18 % в РФ (табл. 2) со стандартными ставками в странах ОЭСР также показывает умеренный характер налоговой политики.

Таблица 2. Стандартная ставка НДС в 2013 г. по странам – членам ОЭСР [2]

Страна	Ставка НДС	Страна	Ставка НДС
Великобритания	20	Норвегия	25
Германия	19	Франция	19
Испания	21	Финляндия	24
Люксембург	15	Швеция	25

Сравнение средних значение интегрального показателя доходности НДС в 2003–2011 годах в Российской Федерации составило 0,53, что практически соответствует среднему уровню по странам ОЭСР (0,57) [4]. Можно сказать, что проблема налогового бремени в российской экономике не является острой.

Следует согласиться с утверждением Д.Г. Черника, что к изменению ставок НДС в сторону понижения нужно относиться с большой долей осторожности [10, с. 61], при этом,

на наш взгляд, целесообразно ввести корректировку в действующую практику дифференциации ставок НДС. Предлагаем уйти от приоритета «ввозного» НДС к «внутреннему», что подразумевает дифференциацию ставок для предприятий, выпускающих продукцию с высокой добавленной стоимостью, инновационную и социально значимую.

Выбор решения о применении ставок НДС должен быть связан в первую очередь с отраслевой и территориальной принадлежностью предприятия, уровнем применяемых технологий, степенью интегрированности участников рынка в экономические процессы, механизмом ценообразования и возможностью профессионального сопровождения бизнеса в сфере учета, как бухгалтерского, так и управленческого. Все это мы отразили ниже в табл. 3 на основе анализа ситуаций, представленных в модели, предложенной в виде матрицы состояний «если, то...».

Таблица 3. Определение условий дифференциации ставок НДС

Определяющий фактор	Характеристика	Дифференциация ставок		
		min	max	единая
Отраслевая принадлежность	Добывающее производство		*	
	Перерабатывающее производство	*		
Уровень технологии	Традиционный		*	
	Инновационный	*		
Объект налогообложения	Малый бизнес			*
	Крупный бизнес			*
Профессиональный уровень управленческого учета	Высокий	*		
	Низкий (отсутствует)			*
Ценообразование	Трансфертное - внутрифирменное			*
	Рыночное			*
Выход на рынок	Внутренний	*		
	Внешний		*	
Бухгалтерский учет	Консолидированная отчетность	*		
	Обособленная отчетность		*	
Территориальная принадлежность	Зона свободной торговли	*		
	Национальный (общий) режим		*	

Снижение коррупционной емкости НДС в сфере возмещения экспортного НДС возможно на основе использования стратегии Китая – «охлаждение» роста экспорта и увеличения оборота внутреннего в зависимости от вида продукции. Это может коснуться в первую очередь экспорта нефти, газа и металлов. С 2006 года в России достаточно счета-фактуры для возмещения. Необходимо упростить администрирование экспортного НДС, сделать уплату налога прозрачнее, уйти от встречного потока из бюджета, оставить финансовый поток от налогоплательщика. Изменить методологию расчета НДС – отказаться от применения так называемой зачетной схемы и перейти к исчислению налога по прямым счетам.

С 2012 года в России вводится, но в основном на добровольной основе, консолидированная отчетность, которая должна привести к значительному снижению транзакционных издержек по налоговому администрированию, чтобы стимулировать этот процесс можно также ввести дифференциацию ставок НДС в зависимости от практики ведения учета в организациях. Примером может служить японская практика «правило 2/3», которая предполагает включение в корпоративное планирование малого бизнеса при условии производственной кооперации с корпорациями на 2/3 объемов выпуска.

Принцип дифференциации НДС должен способствовать развитию интеграционного эффекта, развитию трансфертного ценообразования, позволяющего компаниям минимизировать налоговые платежи. В отечественной практике 30 % ВВП создается в коммерческой сфере, что снижает платежеспособность населения и, как следствие, сдерживает экономическое развитие.

Как один из вариантов реформирования косвенного налогообложения широко обсуждается предложение по замене НДС налогом с продаж, который имел место в российской экономике и широко распространен в развитых странах. Прежде всего, эти налоги объединяет высокая инфляционная составляющая. Ниже в табл. 4 дан сравнительный анализ этих налогов.

Таблица 4. Сравнительный анализ: НДС и налог с продаж

ДОСТОИНСТВА	НЕДОСТАТКИ
НДС	НДС
Большая равномерность распределения налоговой нагрузки	Высокие временные затраты на ведение налогового учета, составления отчетности
Нейтральность НДС для предприятий производственной сферы	Более высокая сложность администрирования
Дестимулирующее воздействие на перекупщиков	Возможности мошенничества, незаконное возмещение НДС
Отсутствие необходимости проверки статуса покупателя товара	Сдерживает экономический рост в технологически развитых отраслях
Затрудненность уклонения от уплаты	
НАЛОГА С ПРОДАЖ	НАЛОГА С ПРОДАЖ
Простота администрирования	Отсутствие налогообложения посредников (перекупщиков), «накручивающих» цену товара
Традиционно региональный налог	Неравномерность нагрузки на налогоплательщиков
	Необходимость проверки статуса покупателя товара (конечный покупатель или нет)
	Возможность уклонения от уплаты налога, причем масштабы уклонения обладают высокой чувствительностью по отношению к размеру ставки налогообложения

Недостатки налога с продаж уравниваются достоинствами НДС, поэтому налог с продаж дважды отменялся в России. Существенным достоинством налога с продаж является

простота администрирования, являясь традиционно региональным, он при определенных условиях мог бы повысить доходы региональных бюджетов. Но возможных негативных проявлений у данного налога больше, чем достоинств. Огромная роль НДС во внешнеэкономической деятельности страны не позволяет полностью отказаться от этого налога. Остается уделить большее внимание возможностям совершенствования администрирования НДС.

Ведение НДС создает для предприятия значительные транзакционные издержки, связанные с необходимостью ведения раздельного налогового учета, ведения счетов-фактур, отвлечения средств предприятия на уплату входящего НДС, составления отчетности, оформления документации для получения возмещения ранее уплаченного НДС из бюджета. Это прежде всего временные затраты, денежные затраты, которые компенсируются не в достаточной мере.

Администрирование НДС создает для налоговых органов также существенные транзакционные издержки, связанные с необходимостью оформления вычетов и возмещений налога. Эффективность взимания НДС снижается, затраты по сопровождению налога уравниваются с поступлениями по налогу. Таким образом, нарушается важнейший принцип налогообложения, сформулированный еще А. Смитом, принцип экономичности или дешевизны налогообложения. Наиболее выраженным параметром качества администрирования НДС, применяемым в мировой практике, является коэффициент эффективности, который показывает, какая доля базы (конечного потребления) эффективно облагается налогом. Имеет место значительное снижение коэффициента эффективности НДС – с 0,52 в целом за 2000–2007 годы до 0,43 за 2008–2011 годы, что свидетельствует о падении сборов НДС, а значит, и низком качестве механизма администрирования налога [5, с. 127–128].

Завершая исследование практики налогообложения НДС, можно утверждать, что отсутствие единства подходов в оценках и рекомендациях об её усовершенствовании обусловлено экономической нестабильностью, с одной стороны, а с другой – большим навесом социальных проблем, что не позволяет выбрать в качестве приоритета вместо фискальной регулирующую функцию. В современных условиях НДС действует как налог на производственную деятельность, сдерживая развитие предприятий с длительным производственным циклом, создающих продукты с высокой добавленной стоимостью, а в итоге оказывает разрушающее влияние на экономику в целом. Время дифференциации ставок и налогоплательщиков пока еще не пришло. Приоритетами в налогообложении НДС должны быть в первую очередь инновационность и отраслевая принадлежность, и только потом социальная значимость.

Список литературы

1. Абрамов М. О некоторых резервах экономики в 2014 году / М. Абрамов [Электронный ресурс]. URL: <http://www.echo.msk.ru/blog/abramovmd/1250530-echo/> (дата обращения 09.02.14)
2. Майбуров И.А. Налоговая система РФ: выбор дальнейшего пути реформирования // Финансы. – 2012. – № 8. – С.45-49.
3. Налоговики из 43 стран мира обсудят проблемы налогообложения [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rg.ru/2013/05/13/nalogi-site-anons.html> (дата обращения 20.09.13).
4. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_147172/ (дата обращения 06.02.14).
5. Поварова А.И. Неэффективное администрирование НДС как угроза экономической безопасности России // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. – 2013. – № 2 (26). – С.126-140. – [Электронный ресурс]. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/ neeffektivnoe - administrirovanie-nds-kak-ugroza-ekonomicheskoy-bezopasnosti-rossii> (дата обращения 06.02.14)
6. Пономарев А.И., Пономарева А.М. Модернизация налогового администрирования в современной России // Налоги и налогообложение. – 2012. – № 3. – С.30-37.
7. Стратегия деятельности Счетной палаты Российской Федерации на 2013 – 2019 годы Счетная палата: из-за недостатков системы возврата НДС Россия недополучила в бюджет 6,5 млрд рублей. – [Электронный ресурс] URL: http://www.gazeta.ru/business/news/2013/01/18/n_2712729.shtml (дата обращения 07.02.14).
8. Финансы России. 2012: Стат. сб./ Росстат. – М., 2012. – 462 с.
9. Цыпин И.С. Проблемы организации развития налоговой системы на федеральном и региональном уровне // Налоги и налогообложение. – 2012. – № 4. – С.74-83.
10. Черник Д.М. Пути реформирования налоговой системы // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 1. – С. 54 -63.

Рецензенты:

Аношкина Е.Л., д.э.н., профессор кафедры экономической теории, ФГБОУ ВПО «Пермский национальный исследовательский политехнический университет» (Министерство образования и науки Российской Федерации), г. Пермь.

Третьякова Е.А., д.э.н., профессор, заведующая кафедрой экономической теории ФГБОУ ВПО «Пермский национальный исследовательский политехнический университет» (Министерство образования и науки Российской Федерации), г. Пермь.