

УДК 336.113.1

**СПЕЦИФИКА И СУЩНОСТЬ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ
В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ РОССИИ
НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ**

Н.М. Климентьева, Е.Г. Дорожкина, М.И. Мозгачев

Исследованы специфика и сущность налога на добавленную стоимость в системе налогового администрирования России с указанием его преимуществ и недостатков в сравнении с налогом с продаж.

Ключевые слова: администрирование; налоговый контроль; налог с продаж; налог на добавленную стоимость.

**THE SPECIFICITY AND NATURE OF THE VALUE-ADDED TAX
IN THE RUSSIAN TAX ADMINISTRATION SYSTEM AT THE PRESENT STAGE**

N.M. Klimenteva, E.G. Dorozhkina, M.I. Mozgachev

The article investigated the specificity and nature of the value-added tax in the tax administration system of Russia, indicating its advantages in comparison with the sales tax.

Keywords: administration; tax audit; sales tax; value added tax.

Налоговое администрирование в РФ основывается на фундаментальных познаниях политических, экономических, юридических и других наук, обогащенных современной отечественной и мировой практикой. Совокупность методов, приемов и средств информационного обеспечения используется органами власти и управления для придания налоговому механизму заданного законодательством направления и для координирования налоговых действий в изменяющихся экономических и политических условиях.

В настоящее время проблемы налогового администрирования выходят на первый план теоретических и прикладных исследований.

Главная проблема в администрировании НДС – это обоснованность и своевременность возмещения сумм “входного” налога. Одновременно по данному налогу не стоит вопрос всеобщего охвата налогоплательщиков налоговыми проверками. Налоговые органы имеют возможность отбирать для контроля наиболее проблемных из числа крупнейших плательщиков. Решение данного вопроса в налоговом администрировании обостряется в связи с существенным ростом числа плательщиков налога, подлежащих налоговому контролю. При контроле НДС в настоящее время налоговые

органы проводят выездные налоговые проверки исключительно тех компаний, которые попадают в зону налогового риска исходя из утвержденной Концепции планирования выездных налоговых проверок. К числу показателей, позволяющих налоговым органам включать того или иного налогоплательщика в зону риска, относится, в частности, превышение входного НДС над исходящим. Налоговым органам разрешается иметь дело только с конечными продавцами, а это огромное количество мелких предприятий. К этому добавляется тот факт, что именно на стадии розничной торговли, как нигде, высока доля теневого сектора. Кроме этого, следует иметь в виду, что в последнее время многие ученые и практики предлагают версию замены налога на добавленную стоимость на налог с продаж и аргументируют многими обстоятельствами.

В настоящее время в России достаточно широкое распространение получила мелкооптовая торговля, которая не должна облагаться налогом с продаж. В этих условиях встает проблема, каким образом отделить мелкий опт от розницы? Для недобросовестных налогоплательщиков возникает возможность ухода от уплаты налога с продаж. Другой формой уклонения от данного налога

могут воспользоваться, как это имело место в прежние годы его существования, крупные торговые комплексы. Как известно, в классическом виде налог с продаж взимается исключительно при оплате наличными средствами или с помощью банковских карт. Торговые операции, осуществляемые безналичным путем, обложению налогом с продаж не подлежат. В настоящее время при совершении относительно крупных покупок многие торговые организации открывают на своей территории операционную кассу коммерческого банка, а покупатели вносят средства в счет оплаты на расчетный счет продавца в банке. В современных условиях это делается, как правило, не с целью ухода от налогообложения, а для удобства расчетов и ускорения движения денежных средств от покупателя к продавцу. В условиях введения налога с продаж указанный порядок если и не получит еще большего распространения, то во всяком случае усложнит налоговое администрирование и потребует расширения перечня контролируемых налоговыми органами налогоплательщиков.

Администрирование налога с продаж усложняется также неопределенностью в ряде случаев такого понятия, как “место совершения продажи”, и, следовательно, неопределенностью места уплаты налога [1, с. 82]. В частности, весьма сложно определить место совершения продажи, например, при реализации недвижимости через риелтерскую контору, или туристической путевки – через туристическое агентство. Проблема усугубляется еще и тем, что налог с продаж будет поступать в бюджеты субъектов Федерации по установленным ими ставкам, которые будут отличаться друг от друга. Сложности возникнут и при определении налоговой базы при совершении покупок индивидуальными предпринимателями. В отличие от организаций индивидуальные предприниматели при совершении покупок в порядке осуществления предпринимательской деятельности практически не ограничены в использовании наличных средств. В этом случае перед налоговыми органами встает нелегкая задача определения, для каких целей – личного потребления или предпринимательской деятельности – осуществлена та или иная покупка. Поскольку охватить налоговым контролем всех индивидуальных предпринимателей не удастся, это создает реальную основу для минимизации налогообложения.

Серьезной проблемой налогового администрирования является устранение возможностей сговора налогоплательщика с проверяющим, иначе говоря коррупционность. В части НДС признаки коррупционности действительно имеют место. И на это особое внимание обращают сторонники

его замены на налог с продаж. Коррупционность данного налога связана в основном с тем, что вопрос о возмещении из федерального бюджета “входного” НДС при осуществлении экспортных операций в существенной мере решается налоговым инспектором. Вместе с тем следовало бы обратить внимание на то обстоятельство, что любой налог в этом смысле – “коррупционер”, особенно при недостаточно четком регулировании. Налоговый инспектор всегда может найти факты, которые он будет трактовать как относящиеся к нарушению налогового законодательства.

При администрировании налога на добавленную стоимость необходимо создавать такие условия его функционирования, которые делали бы его как можно менее коррупционным. В частности, этому мог бы способствовать не разрешительный, а заявительный характер возмещения входного НДС для всех без исключения налогоплательщиков. Но это возможно только в случае установления особых условий, при которых стало бы практически невозможным получать незаконное возмещение входного НДС. При решении вопроса о замене НДС налогом с продаж нельзя забывать и еще об одном важном обстоятельстве. Российская налоговая система существует чуть более 20 лет, и все эти годы она непрерывно изменялась, уточнялась и совершенствовался порядок исчисления отдельных налогов, в том числе и НДС. И налогоплательщики, и контролирующие органы прошли длительный путь, исполняя требования закона при уплате налога на добавленную стоимость, при формировании налоговой базы, составлении и представлении налоговой отчетности.

Замена НДС налогом с продаж приведет к длительному периоду адаптации налогоплательщиков и налоговых органов к новым условиям, к новому порядку его исчисления и уплаты. Существенно усложняется налоговый учет и отчетность у организаций-налогоплательщиков, особенно работающих в сфере малого бизнеса. Сегодня абсолютное большинство из них не являются плательщиками НДС. При переходе на налог с продаж они будут нести обязанности по его уплате. В условиях неизбежной дифференциации ставки данного налога (не могут облагаться по одинаковой ставке, например, хлеб и автомобили) налогоплательщики будут вынуждены вести отдельный учет операций, облагаемых по разным ставкам, а также операций, освобожденных от налога с продаж.

Одним из недостатков НДС является относительно высокая налоговая нагрузка на высокотехнологичные отрасли экономики. Действительно, НДС поощряет развитие, в первую очередь, сырьевого сектора российской экономики. Но это

проблема не налога как такового, а действующей в настоящее время достаточно высокой налоговой ставки. Без сомнений можно, например, утверждать, что налог на прибыль сдерживает стремление бизнеса к увеличению прибыли. Поэтому необходимо снизить ставку налога на добавленную стоимость. Это становится вполне реальной задачей при условии решения проблемы незаконного возмещения из бюджета “входного” НДС. Экспертные оценки показывают, что при условии введения НДС-счетов ставку НДС можно было бы снизить до 13 % без уменьшения поступлений данного налога в бюджет. Кроме того, проблему выравнивания неравномерной налоговой нагрузки между сырьевым и перерабатывающим секторами экономики можно и нужно решать с помощью других налогов, в частности путем более активного изъятия с помощью налогов природной ренты. Важно отметить и такой факт: НДС существует в большинстве западных стран более полувека. И он нигде не стал тормозом для высоких темпов развития экономики.

Наряду с этим введение налога с продаж вместе НДС может резко увеличить налоговую нагрузку на предприятия малого бизнеса, которые в западных странах (в отличие от России) играют важнейшую роль в обеспечении занятости населения, развитии всей экономики и пополнении доходов бюджетов [2, с. 45]. В настоящее время большая часть российских предприятий малых форм собственности использует специальные налоговые режимы налогообложения – единый налог на вмененный доход (ЕНВД) или упрощенную систему налогообложения с соответствующим освобождением от уплаты НДС. В случае замены НДС налогом с продаж эффективная налоговая ставка для малого бизнеса существенно возрастет.

Далее, прорабатывая вопрос о замене НДС налогом с продаж, необходимо проанализировать возможные последствия этого шага для состояния межбюджетных отношений в стране. Существенного упрощения межбюджетных отношений можно достичь исключительно в том случае, если при введении налога с продаж не будет отменен налог на добавленную стоимость. С одной стороны, региональные и местные бюджеты получают серьезный собственный доходный источник, укрепят свою финансовую базу, что позволит существенно сократить финансовую зависимость местных бюджетов от федерального центра. Кроме того, данный налог усилит экономическую заинтересованность органов власти на местах в развитии налогового потенциала. С другой стороны, одновременное существование в одной налоговой системе двух налогов, имеющих практически одинаковый объект

обложения, невозможно. Поэтому речь может идти только о том, чтобы заменить налог на добавленную стоимость налогом с продаж.

В этих условиях достоинство вновь введенного налога моментально превратится в его недостаток. В целях недопущения серьезных потерь для бюджетной системы страны налог с продаж должен поступать в бюджетную систему страны в сумме, примерно эквивалентной отменяемому НДС. Как показывает мировой опыт, а также опыт существования данного налога в России, налог с продаж должен быть только региональным или местным налогом и зачисляться в соответствующий бюджет [3, с. 61]. Для компенсации огромных потерь федерального бюджета в связи с отменой НДС ему должны быть переданы соответствующие суммы других налогов, поступающих в настоящее время в бюджеты субъектов Российской Федерации. Согласно данным, опубликованным Минфином РФ в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016 г. и на плановый период 2017 и 2018 гг., поступления налога на добавленную стоимость составляют 5,98 % ВВП, которые полностью зачисляются в федеральный бюджет [4].

Компенсировать потери федерального бюджета могут только два налога: налог на доходы физических лиц и налог на прибыль организаций. Поступления каждого из них в бюджеты субъектов РФ несколько ниже, чем поступления НДС в федеральный бюджет. В связи с этим при зачислении в федеральный бюджет доходов только от сбора одного из этих налогов федеральный бюджет понесет существенные потери. В данном случае соответствующее снижение размеров трансфертов бюджетам субъектов Федерации из федерального бюджета не поможет, поскольку основные доходы от налога с продаж будут концентрироваться в регионах с большим объемом розничной торговли, в частности в Москве, Московской области и Санкт-Петербурге, которые трансфертов из федерального бюджета не получают. При этом следует иметь в виду, что поступления налога с продаж весьма неравномерно распределены по территории страны и явно не будут совпадать с поступлением налога на прибыль или НДС. Несомненно, такая динамика будет складываться и внутри субъектов Федерации. Следовательно, придется в корне пересматривать всю сложившуюся систему межбюджетных отношений.

Следует отметить, что в настоящее время вопрос о замене НДС налогом с продаж может рассматриваться исключительно в теоретической плоскости. Практическое внедрение этой идеи в ближайшие годы невозможно. Проблема заключается

в том, что Россия как участник Таможенного союза не может в одностороннем порядке заменить НДС другим налогом. Согласно межправительственному соглашению на территории стран-участниц Таможенного союза применяется НДС.

Таким образом, все изложенное выше подтверждает, что налог с продаж не обладает несомненными преимуществами перед налогом на добавленную стоимость, поэтому нет необходимости менять сложившуюся систему налогов и межбюджетных отношений. Налог на добавленную стоимость, несомненно, имеет проблемы в администрировании. Усилия ученых и практиков следует направить на их устранение в целях стремления к сохранению стабильного налогового законодательства, от которого во многом зависит наполняемость бюджета налоговыми доходами и инвестиционная привлекательность российской экономики.

Литература

1. *Барулин С.В.* Финансы: учебн. / С.В. Барулин. М.: КНОРУС, 2015. 640 с.
2. *Барулин С.В.* Чистый доход государства, налоги и налогообложение / С.В. Барулин. А.А. Синягин, Н. Б. Телятников. Саратов: Саратов. экон. акад., 1996.
3. *Сухарев О.С.* Структурные проблемы экономики России: теоретическое обоснование и практические решения / О.С. Сухарев. М.: Финансы и статистика, 2010. 61 с.
4. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов / Официальный сайт компании «КонсультантПлюс»: [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_183748/0ce1aab1