

Об основных направлениях совершенствования методологии НДС

В.В. Мищенко, к.э.н. (Кузбасский технический университет им. Т.Ф. Горбачева, Россия, г. Кемерово)

Л.А. Мищенко, к.э.н., доцент (Российский государственный аграрный университет – МСХА, г. Москва)

Применение налога на добавленную стоимость как основного вида оборотного налога широко обсуждается на протяжении последних лет. При этом налог, а точнее говоря его преимущества и недостатки, сопоставляются с налогом с оборота и налогом продаж.

Важность обсуждаемой проблемы обусловлена, прежде всего, тем, что НДС – один из основных источников налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации, достигающий по оценкам специалистов 35- 40% этих поступлений.

Двадцатилетняя с лишним практика применения в Российской Федерации НДС позволила накопить определенный опыт, который лег в основание определенных выводов о достоинствах и недостатках НДС.

Во-первых, в качестве положительного момента НДС отмечается его нейтральность по отношению к любой стране-производителю, к производственному циклу и методам производства.

Во-вторых, база обложения НДС гораздо шире, чем у налога с продаж. Согласно Налоговому Кодексу РФ налогом на добавленную стоимость облагается реализация товаров (работ, услуг), реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав [3, с.174]. В модели налога с продаж, которую отстаивают его сторонники, предполагается, что объектом обложения должно явиться конечное потребление, под которым понимается потребление любых товаров (работ, услуг) домашними хозяйствами, государственные закупки, расходы организаций, не связанных с производством или оплачиваемые в наличной форме.

В-третьих, НДС по сравнению с налогом с продаж обладает большей устойчивостью к собираемости. Эта устойчивость обеспечивается тем, что плательщиками НДС являются все юридические лица, задействованные в цепочке от добычи сырья, всех стадий его переработки и продажи готовой продукции. При однократном обложении только последней стадии (налогом с продаж) такая возможность теряется.

В-четвертых, методология НДС предусматривает обложение налогом только части стоимости, а именно ее величины, созданной на очередной стадии движения товара. Говоря иными словами, под НДС попадает часть стоимости свободная от других ранее начисленных и уплаченных налогов.

В-пятых, НДС на импорт обеспечивает взимание налога в первом пункте ввоза в страну и позволяет собирать налоги уже на стадии таможенного

оформления. Налог с продаж обеспечивает сбор налогов только на стадии конечного потребления, которая во временном отрезке может находиться достаточно далеко от таможенной границы РФ.

В-шестых, НДС психологически легче воспринимается конечным потребителем, так как, равномерно распределяясь по всей производственной цепочке, он скрыт от прямого видения конечным потребителем, который был и остается основным плательщиком НДС.

В-седьмых, концентрация сбора налога на конечной стадии усилит налоговое бремя для населения и малого бизнеса, который в своей большей части получает доходы от обслуживания населения. Это может создать непомерные налоговые нагрузки для малого и среднего бизнеса и населения.

Несмотря на очевидные достоинства НДС, его противники указывают на существенные недостатки этого налога.

В частности, утверждается, что сложным и дорогостоящим является администрирование НДС, как у налогоплательщиков, так и у налоговых органов.

Действительно администрирование налога на добавленную стоимость назвать простым было бы неправильно. Более того справедливо говорить и о том, что технологически ведение налога на добавленную стоимость является самым сложным по сравнению со всеми прочими налогами, предусмотренными Налоговым Кодексом. Проведенные в странах, входящих в Организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) исследования показали, что для обеспечения соответствующих сборов по НДС государство тратит около 100 долл. в год на каждого налогоплательщика этого налога. В свою очередь, налогоплательщик НДС также несет затраты по ведению этого налога и затраты составляют около 500 долларов [1].

По мнению сторонников применения налога с продаж, он в отличие от НДС более прост в администрировании, поскольку его конструкция не предусматривает сложной цепочки налоговых вычетов.

Однако, на наш взгляд, для многих товаров будет трудно определить цель их приобретения – для потребления или для перепродажи. Говоря иными словами, если товар покупается для конечного потребления, то продавец товара к его цене плюсует налог с продаж. Если товар приобретает для производственных целей, то соответственно налогом он не облагается. Согласно конструкции налога с продаж плательщиком налога выступает продавец товара. Следовательно, он становится ответственным за «чистоту» сделки с точки зрения установления цели приобретения товара – для потребления или для дальнейших хозяйственных операций. Из этого абсолютно очевиден тот факт, что такая конструкция налога автоматически порождает возможность для злоупотреблений. Следовательно, выяснение цели приобретения товара ложится на продавца товара как налогоплательщика и по трудоемкости может быть соизмерима с трудоемкостью администрирования НДС.

Критиками НДС указывается высокое отвлечение этим налогом оборотных средств. Выделение этого недостатка также сомнительно. Отвлечение

оборотных средств – это свойство, присущее всем (косвенным) оборотным налогам. Однако надо следует не забывать, что любой косвенный налог оплачивается конечным потребителем. Это означает, что как при использовании НДС, так и при использовании налога с продаж юридический плательщик налога фактически является сборщиком этого налога и соответственно собранный налог в виде денежных средств не является его собственностью и потому не может быть использован в его обороте. Он обязан их просто перечислить в бюджет.

Следующим недостатком НДС называют проблему добросовестности поставщиков. Проблема заключается в том, что если в процессе встречной проверки выяснится, что поставщик не доплачивал НДС или не платил его вовсе, то вычет контрагенту поставщика НДС из бюджета аннулируется. Это, скорее всего, не недостаток НДС, а результат одного из элементов его методологической конструкции, а именно - процедуры возмещения. Именно по этой причине - как следствие несовершенной процедуры возмещения - ужесточается позиция фискальных органов, которое проявляется в том, что на налогоплательщика-покупателя возлагается обязанность проверять достоверность всех сведений о продавце и отслеживать всю цепочку поставщиков на предмет соответствия требованиям добросовестности, которые сформулировала налоговая инспекция [1]. По-нашему убеждению в данном случае следует говорить не столько о недостатке НДС, сколько об устранении изъянов в процедурах возмещения НДС, порождающих беды (проблемы) этого налога.

В заключение проведенного сравнительного анализа двух налогов, их положительных сторон и сторон, являющихся предметом критики, следует сказать, что очевидных преимуществ у налога с продаж перед НДС нет. Замена одного налога на другой финансовой выгоды государству не принесет. Более того, эта замена сопряжена со значительными рисками как по собираемости федеральным бюджетом доходов, так и готовности налоговых органов, бизнеса к введению и администрированию налога с продаж и его контролю. Что же касается наполнения бюджета, то при замене НДС на налог с продаж прогнозируется обратный результат – снижение доходов федерального бюджета с вытекающими отсюда негативными последствиями.

По оценке Минфина РФ, для сохранения объемов поступлений в бюджет правительство будет вынуждено выступить с предложением о существенном повышении ставки налога с продаж. Этот прогноз был сделан на основании того, что по расчетам Минфина РФ один процент НДС с точки зрения поступлений в бюджет равен 5 процентам налога с продаж [2]. Считаем нужным отметить, что эта оценка Минфина РФ ставки налога с продаж преувеличена. Проведенные нами расчеты показали, что ставка налога с продаж в размере 18% обеспечит получение бюджетом поступлений по налогу с том же объеме, что и при применении НДС в действующей его конструкции.

Следует согласиться с тем, что НДС в силу его конструкции присущи весьма серьезные проблемы. На наш взгляд, их решение возможно и без отмены НДС или тем более замены его на налог с продаж. Основное направление решения проблемы - совершенствование методологии НДС, реализация которого может идти по двум вариантам.

Согласно первому варианту, который можно считать идеальным предлагается перейти на практике к использованию в качестве налогооблагаемой базы суммы заработной платы и прибыли [4].

Однако этот вариант сложен тем, что на практике измерять созданную продукцию показателем «добавленная стоимость» никто еще не научился. Методология расчета этого показателя отсутствует.

В этой связи, возникает вопрос какую часть продукции для целей налогообложения измерять показателем «добавленная стоимость»: только отгруженную или всю готовую продукцию. Как быть с продукцией, не завершённой производством? Заработная плата на изготовление продукции истрачена и соответственно есть все основания относить часть этих затрат к добавленной стоимости. Если все-таки «добавленной стоимостью» измерять отгруженную (реализованную) продукцию, то опять-таки, каким образом отнести заработную плату на эту отгруженную продукцию.

Кроме этого существует еще некий морально-нравственный аспект этого варианта. Налогом облагается добавленная стоимость, то есть зарплата и прибыль. Соответственно у бизнеса возникает естественное желание уменьшить налоговую базу и естественно уменьшаться в первую очередь будет зарплата (как вариант будет выдаваться в конвертах). Это породит порочную цепочку с отрицательными социально-экономическими последствиями, а именно: снижение зарплат => снижение покупательной способности => уменьшение предложения товаров и услуг.

Второй вариант видится нами в методологическом совершенствовании НДС, а именно: исключение тех его характеристик и свойств которые делают его «тяжелым» в применении и создают ему репутацию криминального.

В первую очередь целесообразно отказаться от процедуры возмещения НДС как основы, порождающей криминальность налога. Этот шаг позволит уменьшить ставку налога. Проведенные нами расчеты показывают, что отношение части НДС, подлежащей перечислению в бюджет, к цене (стоимости) товара составляет в среднем около 5%. Те же расчеты вселяют уверенность в том, что ставка налога в размере 5%-7% позволяет сохранить поступления в бюджет в полном объеме.

Кроме этого, этот шаг позволит дифференцировать ставки по отраслям и видам продукции (товаров, услуг), имеющих важное экономическое или социальное значение. Например, общеизвестно, что отрасли с высокой добавленной стоимостью, оказываются в невыгодном положении по сравнению с отраслями с невысокой добавленной стоимостью, так как им приходится платить больше налога на добавленную стоимость. Регулирование налоговых

ставок путем их отраслевой дифференциации позволит устранить эту несправедливость.

Нами перечислены принципиальные моменты совершенствования НДС. Безусловно, детали предложения требуют более глубокой проработки и изучения.

В завершение хотелось бы высказать следующее мнение.

НДС и налог с продаж – это абсолютно идентичные по своему содержанию, и в то же время незначительно различные по формальным признакам оборотные налоги. Соответственно им присущи как одинаковые недостатки, так и преимущества, которые могут проявлять себя по-разному. Основным различием между ними является налогооблагаемая база – в одном случае это часть стоимости, в другом случае вся стоимость. Поэтому, какой из этих двух налогов будет применяться в налоговой практике по сути дела не столь принципиально. Следовательно, обсуждаемую задачу необходимо решать с позиции следующих критериев:

- обеспечение поступления налоговых платежей в бюджет;
- облегчение администрирования оборотных налогов;
- исключение их криминальности.

С позиции этих критериев безусловно более простым, соответствующим им является второй вариант, который позволяет и по содержанию, и по формальным признакам сблизить НДС и налог с продаж.

Список литературы

1. Есть ли шансы у нового налога с продаж?//URL: <http://www.connect.ru/article.asp?id=7002/>(дата обращения:29.08.12)
2. Минфин отказался вводить налог с продаж//URL: <http://lenta.ru/news/2012/02/01/notax/>(дата обращения: 31.10.12)
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая и вторая: по сост. на 1 марта 2011 года. – М.: ООО «Рид Групп», 2011.- 720с.
4. Налоговые споры: теория и практика, 2006, №10//Улучшенный НДС – альтернатива налогу с продаж// URL: <http://fin-buh.ru/text/28147-1.html>(дата обращения:29.08.12)