

УДК 336.13, 336.2

ISSN 1812-5220
© Проблемы анализа риска, 2017

Анализ социально-экономических последствий реформирования НДС

Н. Н. Башкирова,
С. Р. Эштиева,
Высшая школа
государственного аудита МГУ
им. М. В. Ломоносова,
г. Москва

Аннотация

В условиях устойчиво сложившейся структуры налоговых доходов бюджета стратегически значимым для реализации экономических и социальных программ государства является вопрос собираемости НДС. В статье рассмотрены перспективные направления по предотвращению злоупотреблений в сфере НДС; дана оценка социально-экономических последствий модификации ставки налога; проанализированы возможности изменения элементов налога и модификации механизма исчисления и уплаты НДС с целью сохранения его функциональности и его базисного преимущества как одного из основных источников налоговых доходов бюджета и внесены предложения относительно изменения порядка распределения доходов от уплаты налога на добавленную стоимость между различными уровнями бюджетной системы Российской Федерации.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, уклонение от уплаты налогов, межбюджетные отношения, налоговый маневр.

Содержание

Введение

1. Предотвращение злоупотреблений в сфере налогообложения и ликвидация пробелов и неточностей в налоговом законодательстве
2. Анализ предложений по модификации ставок налога
3. Замена НДС налогом с продаж
4. Особенности распределения НДС в бюджетной системе

Заключение

Литература

Введение

Налоговая система Российской Федерации в силу ряда объективных причин имеет ярко выраженную ориентацию на косвенное налогообложение. Посредством НДС перераспределяется 6,3% ВВП, в то время как через налог на прибыль лишь 1,1% ВВП. В структуре доходов консолидированного бюджета Российской Федерации доля НДС по внутренним операциям по состоянию на 2015 г. составляет 10,48%, доля налога на добавленную стоимость по ввозимым товарам — 7,32%¹.

Доля НДС во всех налоговых поступлениях в период с 2011 по 2015 г. составляла: в 2011 г. — 18,0%, в 2012 г. — 17,2%, в 2013 г. — 16,5%, в 2014 г. — 17,3%, в 2015 г. — 17,8%. Данные о поступлениях НДС в указанный период и о его

¹ <http://www.nalog.ru>

Поступления налога на добавленную стоимость в период с 2011 по 2015 г.

Таблица 1

Период	Поступление налога в бюджет, млрд руб.	Отклонение от предыдущего года		Удельный вес поступлений НДС во всех налоговых поступлениях, %
		млрд руб.	%	
2011 г.	1753,2	—	—	18,0
2012 г.	1886,1	132,9	107,6	17,2
2013 г.	1868,2	-17,9	99,1	16,5
2014 г.	2181,4	313,2	116,8	17,3
2015 г.	2448,3	266,9	112,2	17,8

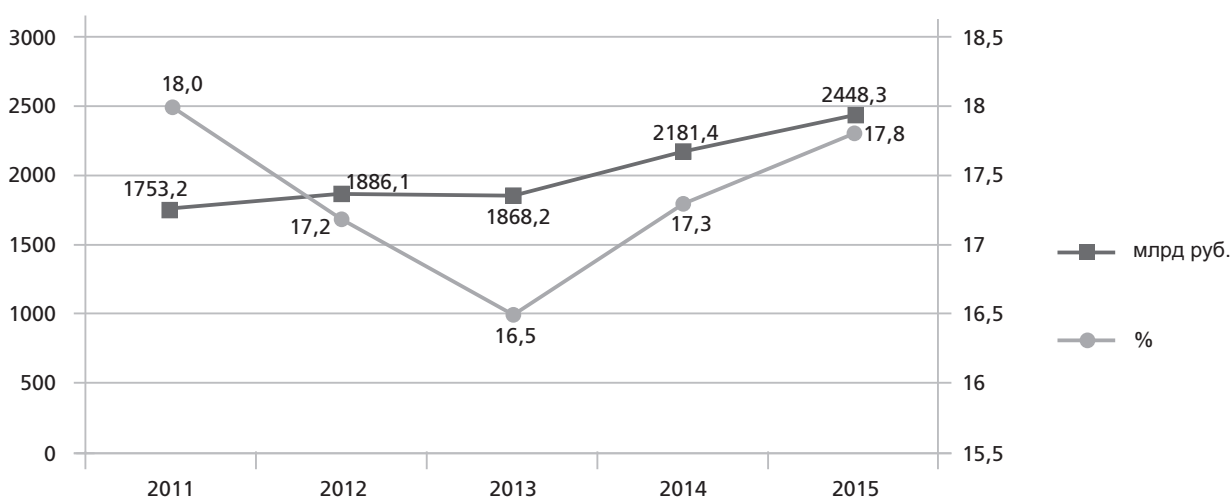


Рисунок. Динамика поступлений НДС и его доли в общих налоговых поступлениях

удельном весе во всех налоговых поступлениях отражены в табл. 1 «Поступления налога на добавленную стоимость»².

На протяжении последнего времени удельный вес косвенных налогов в налоговых доходах консолидированного бюджета РФ стабильно составляет более 60%. При этом одним из важнейших ключевых источников является НДС, поэтому бюджетная система особенно чувствительна к использованию экономическими субъектами механизмов незаконного уменьшения налогов.

Динамика величины поступлений НДС в консолидированный бюджет РФ и изменение доли налога в общих поступлениях за анализируемый период даны на рисунке.

Как показывает проведенный анализ, за 2011—2015 гг. в целом наблюдался рост поступлений налога на добавленную стоимость (кроме 2013 г.), но доля этого налога в общих налоговых поступлениях снизилась к показателю 2011 г.

При анализе налоговых поступлений особый акцент традиционно делается на проблеме добросовестности отдельных контрагентов в цепочке налогоплательщиков. Речь идет о неправомерном возмещении НДС. Так, согласно оценке экспертов³ в стране лишь около 17% плательщиков систематически и в соответствующем объеме уплачивают в бюджет налоги, приблизительно 40% налоги

² <http://www.nalog.ru>

³ Гурвич Е. Т., Сулина А. Л. Динамика собираемости налогов в России: макроэкономический подход // Государственные финансы. Налогово-бюджетная политика. 2015. № 4.

Собираемость налога на добавленную стоимость

Таблица 2

Наименование показателя	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.
Начислено налога на добавленную стоимость, млрд руб.	1846,5	1996,6	1979,0	2285,7	2589,2
Поступило налога на добавленную стоимость, млрд руб.	1753,2	1886,1	1868,2	2181,4	2448,3
Собираемость, %	95,0	94,5	94,4	95,4	94,6

не платят вообще. Статистика собираемости НДС приведена в табл. 2 «Собираемость налога на добавленную стоимость»⁴. Статистика учитывает только официальные данные по зарегистрированным организациям, предоставляющим отчетность в налоговые органы.

Собираемость НДС, оценка которой выполнена по официальным данным ФНС РФ, можно охарактеризовать как стабильную, уровень которой в анализируемом периоде составлял от 94,4 до 95,4%⁵, что само по себе является высоким показателем. Однако нельзя упускать из виду, что собираемость отдельного налога определяется как соотношение фактических сборов по этому налогу к расчетной величине, полученной путем умножения показателя системы национальных счетов (СНС), выбранного в качестве налоговой базы, на среднюю налоговую ставку данного налога. Анализ методики получения указанной расчетной величины, которая будет использована в качестве целевой при оценке собираемости налога, не является целью данного исследования, однако стоит отметить, что в зависимости от применяемого подхода можно получить разные величины собираемости налога.

В условиях устойчиво сложившейся структуры налоговых доходов бюджета стратегически значимым для реализации экономических и социальных программ государства является вопрос собираемости НДС. Важным представляется анализ различных направлений в работе налоговых органов по предотвращению уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость, устранению возможностей извлечения недобросовестной налоговой

выгоды и повышению собираемости налога на добавленную стоимость.

Можно выделить следующие перспективные направления в работе по предотвращению уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и повышению его собираемости:

1) предотвращение злоупотреблений в сфере налогообложения и ликвидация пробелов и неточностей в налоговом законодательстве, позволяющих использовать несовершенства законодательства с целью уклонения от уплаты налогов;

2) инвентаризация льгот с целью разработки системы мер⁶, позволяющих противодействовать использованию налоговых льгот с целью извлечения необоснованной налоговой выгоды (искусственное, практически неопределимое и трудно доказуемое присоединение организаций и лиц к числу пользующихся налоговыми льготами без законных на то оснований приводит к снижению налогооблагаемой базы, а следовательно, и налоговых платежей в бюджеты всех уровней);

3) существенное изменение элементов налога и модификация механизма исчисления и уплаты НДС с целью сохранения его функциональности и его базисного преимущества как одного из основных источников налоговых доходов бюджета, устранение его недостатков как одного из наиболее сложных к исчислению и администрированию налогов;

4) совершенствование способов и методов налогового администрирования, методик налогового контроля и проведение работы над повышением уровня налоговой культуры налогоплательщиков.

⁴ <https://www.nalog.ru>

⁵ <https://analytic.nalog.ru>

⁶ Более подробно см.: Башкирова Н.Н. Подход к анализу налоговых льгот как источнику налоговых рисков государства // Вестник Московского университета, серия 26 Государственный аудит. 2015. № 1.

1. Предотвращение злоупотреблений в сфере налогообложения и ликвидация пробелов и неточностей в налоговом законодательстве

Данное направление работы наряду с необходимостью инвентаризации налоговых льгот не только имеет отношение к налогу на добавленную стоимость, но и представляется общим комментарием к организации системы налогов и сборов и требует комплексного подхода. Следует отметить, что в настоящее время в российском законодательстве не закреплена четкая граница между законным уменьшением налогов (налоговой оптимизацией) и уклонением от налогов. Органы законодательной власти ведут постоянную работу, направленную на предотвращение злоупотреблений в сфере налогообложения и ликвидацию пробелов и неточностей в налоговом законодательстве. При этом за налогоплательщиками признается право на налоговую оптимизацию⁷.

С целью противодействия уклонению от уплаты налогов с применением схем, формально соответствующих закону, в российской практике использовался термин «недобросовестность налогоплательщика», который не был закреплён в налоговом законодательстве⁸. В силу практической сложности надления данного термина формальными признаками, которые могут иметь однозначное толкование, а также с учетом того, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщика, понятие «недобросовестность налогоплательщика» было заменено

на понятие «получение необоснованной налоговой выгоды». Предприниматели были призваны к проявлению «должной осмотрительности в выборе контрагента», сохраняя при этом «деловую цель» и «экономический смысл» своей хозяйственной деятельности. В противном случае они могут быть обвинены в получении «необоснованной налоговой выгоды»⁹. На практике суды исследуют по существу все фактические обстоятельства дела, не ограничиваясь только установлением формальных условий применения нормы закона. Вывод о том, соответствует ли конкретная ситуация не только букве, но и духу закона, его экономическому смыслу, можно сделать только в результате всестороннего анализа сделки. В этом случае принципиальное значение имеет то, на достижение каких целей были направлены действия организаций и каковы реальные экономические отношения, сложившиеся между ними.

Введение понятия «необоснованная налоговая выгода» является одним из элементов, позволяющим выявлять ситуации уклонения от уплаты налогов. Однако положительного результата на практике можно достичь только при наличии комплексного подхода к предотвращению фактов уклонения от уплаты налогов. В этой ситуации целесообразно проводить работу по устранению недостатков налога на добавленную стоимость как одного из наиболее сложных к исчислению и администрированию налогов.

Особо актуальной в настоящее время является проблема опережающих темпов роста налоговых вычетов по НДС по отношению к суммам налога, исчисленным по реализации товаров, работ, услуг. В научной литературе существует подход¹⁰, в соответствии с которым определяющим направлением повышения качества и эффективности администрирования НДС в современных условиях является приведение налога на добавленную стоимость в соответствие с его названием и введение нового

⁷ Например, Постановление Конституционного суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 УК РФ в связи с жалобами...» говорит о недопустимости установления «ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно — оптимального вида платежа».

⁸ Понятие «недобросовестность налогоплательщика» было введено в арбитражную практику после принятия Определения Конституционного суда РФ от 25.07.2001 № 138-О «По ходатайству МНС РФ о разъяснении Постановления Конституционного суда РФ от 12 октября 1998 г. по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"».

⁹ Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

¹⁰ См., например, Абрамов М. Д., Кашин В. А., Машков С. А. Об исчислении НДС прямым способом // Налоговые споры: теория и практика. 2008. № 2. С. 8—14; Рыкунова В. Л. Перспективы администрирования налога на добавленную стоимость в условиях прозрачности механизмов его исчисления // Концепт. 2014. № 12.

механизма его исчисления непосредственно от добавленной стоимости, созданной на каждом этапе производства. Применение прямого метода расчета НДС теоретически позволит полностью исключить возмещение налога из бюджета, а следовательно, упростить администрирование налога и исключить возможность извлечения необоснованной налоговой выгоды путем использования схем налоговой оптимизации, основанных на лжеэкспорте и применении разницы налоговых ставок. Однако, с нашей точки зрения, переход на прямой метод исчисления НДС, с одной стороны, повлечет за собой необходимость изменения правила территориальности уплаты налога, а с другой стороны, показатели собираемости налога будут напрямую зависеть от качества проведения контрольных мероприятий в отношении расчета налогооблагаемой базы по прибыли и фонду оплаты труда. Организации-налогоплательщики получат возможность извлечения налоговой выгоды за счет манипулирования показателями фонда оплаты труда и использования «креативных» подходов к формированию налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Позитивным моментом применения прямого метода расчета НДС, безусловно, станет освобождение от налоговой нагрузки по НДС физических лиц — конечных потребителей товаров, работ и услуг, являющихся в настоящий момент носителями налога.

2. Анализ предложений по модификации ставок налога

Представителями научного, политического и экспертного сообществ¹¹ неоднократно поднимался вопрос о целесообразности полной отмены НДС, снижении/увеличении ставок налога или замены его на другой налог. Приводится различная аргументация от традиционной позиции, в соответствии с ко-

¹¹ См., например, Кузмичева М. А., Быкова И. А. Налог на добавленную стоимость: проблемы и возможные пути развития // *Фундаментальные исследования*. 2014. № 8-4; Понкратов В. В. Налоговый маневр в нефтяной отрасли России // *Нефтяное хозяйство*. 2014. № 9. С. 58—61; Попов Д. А., Водопьянова В. А. Экономические аспекты проблемы реформирования налога на добавленную стоимость // *Современные научные исследования и инновации*. 2014. № 6 [Электронный ресурс]. URL: <http://web.snauka.ru/issues/2014/06/35234>; Сапожков А. В. Реформа налога на добавленную стоимость // *Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке*. 2007. № 3.

торой НДС негативно влияет на развитие малого и среднего бизнеса, является сложно администрируемым налогом и потенциально содержит в своей конструкции возможности для извлечения необоснованной налоговой выгоды, до обоснования того, что данный налог является основным источником налоговых доходов бюджета и в настоящее время должен выполнять только фискальную функцию.

Снижение ставки НДС с одновременной унификацией базисной и льготной ставок. За период существования в российской налоговой системе налога на добавленную стоимость (с 1992 г. по настоящее время) его ставка снижалась дважды: в 1993 г. — с 28 до 20% и в 2004 г. — с 20 до 18%. Снижение ставки одного из основных источников налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации может быть рассмотрено как последовательная реализация налоговой политики, направленной на снижение налогового бремени в РФ. Эффект роста налоговых доходов может быть достигнут именно за счет сокращения налоговой нагрузки на отечественных производителей, выпускающих продукцию с высокой долей добавленной стоимости, что имеет особую актуальность при ориентации на реализацию программ импортозамещения.

Снижение налоговой нагрузки теоретически должно способствовать ускорению экономического роста в стране. При сохранении сложившихся пропорций распределения собственных средств предприятий на валовую оплату труда и валовую прибыль, а также поддержании сложившегося уровня расходов бюджета снижение ставки НДС в краткосрочной перспективе должно привести к увеличению темпов роста валового внутреннего продукта. Предположения о росте инвестиций в результате снижения ставки НДС основаны на гипотезе о том, что данные льготы будут направлены на увеличение капитальных вложений. Вместе с тем представляется более вероятным, что к настоящему времени стимулы (точнее, их отсутствие) к инвестициям в России обусловлены вовсе не уровнем налоговой нагрузки, а высоким уровнем рисков, связанных с инвестициями, и высоким уровнем административной нагрузки на бизнес¹². В каче-

¹² Савсерис С. Налоговая и административная нагрузка на бизнес в условиях кризиса. www.pgplaw.ru

стве пессимистичного сценария нельзя не рассматривать вариант, при котором освободившиеся у предприятий средства будут направлены на рост заработной платы и погашение прочей текущей задолженности. Подтверждением тому, что основные выгоды от снижения ставки достанутся плательщикам НДС, а не будут реализованы в виде увеличения доходов населения за счет снижения цен, может быть и тот факт, что снижение ставки НДС и отмена налога с продаж ранее не привели к предполагавшемуся снижению цен в российской экономике.

С учетом объема выпадающих доходов бюджета из-за использования налоговых схем, основанных на разнице налоговых ставок, периодически экспертное сообщество возвращается к обсуждению вопроса унификации ставок НДС. Сторонники использования унифицированной ставки НДС в качестве неоспоримого достоинства приводят тот факт, что введение единой ставки НДС упростит налоговый учет, составление отчетности, облегчит процедуры аудита и налогового контроля, а также упростит налоговое администрирование (практика показывает, что сегодня 30—40% времени, отведенного на проверки НДС, уходит на анализ и контроль правомерности распределения запасов, закупок и продаж по группам товаров с разными ставками). А именно применение единой ставки упростит форму налоговой декларации, а также процедуры ведения книги покупок, книги продаж, составления счетов-фактур; исчезнет необходимость раздельного учета покупок и продаж, облагаемых по разным ставкам. Вследствие чего сократится число ошибок, допускаемых налогоплательщиком в связи с необходимостью выбора ставки НДС по имеющемуся объекту налогообложения. Приведенные аргументы в пользу применения единой ставки НДС касаются вопросов налогового администрирования, которые, однако, могут решаться и иными методами.

При этом введение унифицированной ставки НДС будет иметь серьезные социальные последствия, связанные с ростом цен (не всегда пропорциональным увеличению ставки) на те товары, которые в настоящее время облагаются по льготной ставке 10%. Подтверждением тому является негативный опыт введения унифицированной став-

ки НДС в Болгарии и Чехии¹³, что привело к существенному повышению цен на лекарственные препараты и продукты питания. Отмена льготной ставки НДС может сопровождаться введением государственного ограничения цен на социально значимые товары либо введением целевых дотаций слабозащищенным слоям населения различными способами, включая повышение пенсий и стипендий. Первое направление нарушит принципы ведения рыночной экономики. Введение системы целевых дотаций (повышение пенсий, стипендий и пособий) также не решит проблемы, поскольку круг лиц, для которых расходы на приобретение льготированных сегодня товаров имеют большую долю в их бюджете, гораздо шире студентов, пенсионеров, инвалидов. Кроме того, система дотаций в России неизбежно связана с тяжелой бюрократической процедурой их получения.

Налоговый маневр 22/22. Предлагаемое Министерством финансов увеличение ставки налога на добавленную стоимость с 18 до 22% имеет под собой исключительно фискальную направленность. Это эмоционально и политически сложное решение не может быть принято без весомого экономического обоснования. Совершенно логичным в настоящее время является поиск дополнительных источников увеличения налоговых доходов бюджета. Однако нет уверенности в том, что увеличение ставки косвенного налога, имеющего зачетную схему исчисления, позволит достичь поставленных целей. Основное бремя увеличения ставки налога ляжет на конечного потребителя товаров, работ и услуг в силу неизбежного роста потребительских цен. Причем анализ особенностей ценообразования на российском рынке позволяет предположить рост цен, непропорциональный росту ставки налога. По товарам, характеризующимся отрицательной эластичностью спроса, либо с учетом особенностей маркетинговой политики отдельных производителей, не могущих себе позволить рост отпускных цен в силу избранной маркетинговой стратегии, увеличение ставки налога приведет к сокращению доли прибыли и рентабельности производства, что в конечном итоге

¹³ Килинкарлова Е. В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры. М.: Юрайт, 2015. 354 с.

негативным образом скажется на объемах поступления налога на прибыль организаций. Рост закупочных цен на сырье и материалы за счет увеличения ставки налога также на первоначальном этапе потребует отвлечения организациями дополнительных ресурсов либо приведет к поиску дополнительных внешних источников финансирования. Что также негативным образом скажется на инвестиционной активности.

Повышение налога приведет к одномоментному увеличению инфляции (по предварительным оценкам¹⁴ разовый рост инфляции составит 2%), что еще больше усугубит сокращение реальных доходов населения.

Следует отметить, что безусловный положительный эффект увеличения ставки НДС на первоначальном этапе ощутят на себе организации-экспортеры, что неизбежно приведет к активизации использования налоговых схем, имеющих целью извлечение необоснованной налоговой выгоды за счет использования лжеэкспорта.

Негативный эффект увеличения ставки налога на добавленную стоимость, по мнению Министерства финансов¹⁵, может быть нейтрализован снижением совокупной ставки страховых взносов, что позволит сохранить номинальную налоговую нагрузку по экономике в целом на прежнем уровне. Снижение совокупной ставки страховых взносов должно привести к легализации части экономики, задействованной в теневом секторе. Расчетный эффект аналогичен осуществленному в 2001 г. переходу от прогрессивной шкалы налогообложения к плоской ставке налога на доходы физических лиц. Сокращение ставки традиционно является мерой борьбы с тенезацией экономики при отсутствии гарантии компенсации выпадающих доходов за счет расширения налоговой базы. Однако само по себе снижение ставки страховых взносов приведет к сокращению поступлений в Пенсионный фонд и неизбежному росту трансферов в ПФР, тогда как ранее целевой установкой был уход от подобных трансферов.

3. Замена НДС налогом с продаж

Дискуссии о целесообразности замены НДС на налог с продаж ведутся достаточно давно. Традиционным сторонником введения налога с продаж является Минэкономразвития, который отмечает очевидные достоинства данного налога в виде простоты его сбора и легкости налогового администрирования. Министерство финансов выступает противником данного налогового маневра, так как не видит потенциала налога с продаж в замещении им налога на добавленную стоимость в выполнении фискальной функции, при этом совершенно очевидным является смещение налоговой нагрузки на население.

Отметим, что в случае инкорпорирования в российскую налоговую практику налога с продаж с учетом особенностей механизма его взимания налоговым органам придется существенным образом перестраивать свою работу с тем, чтобы контролировать уплату налога сотнями тысяч розничных торговых точек. Соответственно, потенциальные возможности уклонения от налогообложения ввиду отсутствия соответствующего налогового контроля на переходном этапе возрастают во много раз. Необходимо понимать, что для достижения желаемого фискального эффекта налогом должны облагаться все розничные продажи без исключений, круг плательщиков налога придется существенно расширить, включив в него все субъекты предпринимательской деятельности, в том числе которые в настоящее время уплачивают налоги по упрощенной системе налогообложения (УСН, патентная система налогообложения) либо вообще не имеют обязанности вести учет выручки и использовать контрольно-кассовую технику (единый налог на вмененный доход). Соответственно, возникает необходимость в реформировании режимов налогообложения для малого предпринимательства, в создании правил разграничения в налоговых целях продаж товаров и услуг для целей конечного потребления и производственных целей и т.д. Здесь необходимо отметить, что в России субъекты малого предпринимательства формируют более половины всего оборота розничной торговли, при этом только 22—25% оборота розничной торговли осуществлялись через сетевые форматы торговли, которые в основном не применяют специальные налоговые режимы.

¹⁴ <https://regnum.ru/news/economy/2248721.html>

¹⁵ <http://www.opengaz.ru/povyshenie-nds-do-22-lishit-rossiyan-chasti-zarplaty-i-podnimet-ceny-v-magazinah-na-10>

Таким образом, введение налога с продаж означает увеличение не только налоговой, но и административной нагрузки на сектор, обеспечивающий существенную долю объема розничных продаж. Во-вторых, в современной экономике введение налога с продаж будет означать усложнение налогового администрирования не только для малого бизнеса, но и для прочих экономических агентов. Так, в соответствии с логикой налога с продаж как налога на конечное потребление товары, которые приобретаются для предпринимательской деятельности, следует исключать из перечня облагаемых. Собственно, этот факт и приводит к тому, что в практике зарубежных стран, как правило, налог с продаж со временем приобретает черты, характерные для НДС: обычно это те или иные формы возмещения уплаченного налога лицам, которые в соответствии с конструкцией налога не должны его уплачивать (в частности, индивидуальные предприниматели). Возмещение возникает из-за того, что возможности налогового администрирования не позволяют достоверно разграничить операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению, иным способом.

При отсутствии механизмов возмещения взимание налога с продаж может приводить к каскадному эффекту, когда реализация одного и того же товара облагается налогом несколько раз. Однако эти свойства (возмещение уплаченного налога) уже характерны для другого налога — НДС. При всех его сложностях как налогоплательщики, так и налоговые органы уже обладают набором приемов и навыков, связанных с уплатой налога, уклонением от уплаты и контролем за исполнением налогового законодательства. Введение налога с продаж создаст необходимость выработки совершенно новых подходов. Кроме того, возникнут издержки, связанные с необходимостью администрировать налог, несущий в себе черты как налога с продаж, так и налога на добавленную стоимость. В результате административные издержки будут нести не только бизнес, для которого усложняется отчетность, но и государство, на которое ложится дополнительная нагрузка администрирования налога с продаж, фактически имеющего черты налога на добавленную стоимость.

Негативным эффектом введения налога с продаж является рост цен в секторах потребительского рынка с низким уровнем конкуренции, что всегда болезненно для малообеспеченных слоев населения.

4. Особенности распределения НДС в бюджетной системе

В настоящее время НДС в полном объеме зачисляется в федеральный бюджет. Фактически региональные и местные бюджеты нейтральны к фактам извлечения недобросовестной налоговой выгоды налогоплательщиками при построении схем налоговой оптимизации с использованием налога на добавленную стоимость. Региональные и местные бюджеты не имеют прямой заинтересованности в перераспределении доходов посредством использования механизмов косвенного налогообложения.

Начиная с момента включения в налоговую систему Российской Федерации налога на добавленную стоимость региональные бюджеты имели фиксированные доходы от общего объема НДС, исчисленного и уплаченного налоговыми резидентами, зарегистрированными на территории субъекта Федерации. Переломным в развитии системы межбюджетных отношений стал 1998 год. Первым шагом в отказе от демократизации федеративных начал государственного устройства РФ и переходе к политике жесткой централизации финансовых ресурсов стало сокращение норматива отчисления в бюджеты субъектов РФ от НДС с 25 до 15%. Далее, с 2001 г. все поступления от НДС были сосредоточены в федеральном бюджете. Изменения в бюджетном и налоговом законодательстве России, вступившие в действие в 2001—2004 гг., еще более усилили эту тенденцию. В настоящее время по-прежнему упор делается на дотационные формы регулирования межбюджетных отношений; проблемы депрессивных районов не только остались, но и усугубились; не решены проблемы регулирования финансовых потоков по всей вертикали бюджетной системы. В этой ситуации целесообразно задуматься о правомерности возвращения механизма перераспределения налога на добавленную стоимость в бюджетной системе.

Негативным трендом современности являются отрицательные фискальные показатели по НДС.

Так, в частности, за 2015 г. перечень¹⁶ субъектов РФ с превышением сумм возмещения НДС над поступлениями в бюджет состоит из 12 субъектов, в число которых вошли: Ненецкий АО, Еврейская АО, Чукотский АО, Новгородская, Магаданская, Амурская, Липецкая, Тульская области, республики Бурятия, Калмыкия, Хакасия, Якутия. Размеры возмещения НДС из бюджета РФ составили 21,47 млрд руб.

Проблема недостаточности финансирования региональных и местных бюджетов может быть решена за счет НДС в случае восстановления закрепления налога между различными уровнями бюджетной системы. Идя дальше, можно предположить возможность применения механизма, аналогичного налогу на прибыль организаций, когда регионы наделены полномочиями по снижению ставки налога, зачисляемой в региональный бюджет, или предоставления иных льгот, способствующих стимулированию отраслей, развитие которых является приоритетным для данного региона. Тогда субъект Федерации будет иметь прямую заинтересованность в стимулировании активной экономической деятельности на своих территориях, используя механизмы и возможности прямого и косвенного налогообложения. В этой ситуации логично предположить рост поступлений во все уровни бюджетной системы, в том числе и в федеральный бюджет.

Альтернативным вариантом представляется зачисление в региональный и/или местный бюджет не фиксированной доли от исчисленного к уплате налога на добавленную стоимость, а всей суммы налога, исчисленной по отдельным видам деятельности (например, розничной торговле или оказанию услуг населению). Реализация данного предложения, безусловно, потребует внесения изменений в порядок ведения налогового учета организациями, осуществляющими несколько видов деятельности. Определенные технические сложности могут возникнуть при организации раздельного учета налога по приобретенным товарам, работам и услугам, которые используются для осуществления деятельности как в сфере розничной торговли, так и в других сферах. Однако в целом подход с распределением сумм подлежащего уплате налога на добавленную

стоимость между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации позволит обеспечить региональные и местные бюджеты собственными источниками финансирования.

Заключение

Подводя итог проведенному исследованию, отметим следующее.

Переход *на прямой метод расчета НДС* позволит упростить администрирование налога и исключить возможность извлечения необоснованной налоговой выгоды путем использования схем налоговой оптимизации, основанных на возмещение налога из бюджета. Однако переход на прямой метод исчисления НДС, с одной стороны, повлечет за собой необходимость изменения правила территориальности уплаты налога, а с другой стороны, показатели собираемости налога будут напрямую зависеть от качества проведения контрольных мероприятий в отношении расчета налогооблагаемой базы по прибыли и фонду оплаты труда.

Введение *унифицированной ставки НДС* одновременно с ускорением экономической динамики приведет к возникновению ряда макроэкономических рисков, а именно ускорению инфляции вследствие роста денежной массы; рост импорта за счет уменьшения НДС на ввозимую продукцию приведет к последующему снижению конкурентоспособности отечественных товаров, тогда как возможность применения такой защитной меры, как повышение ввозных пошлин, ограничено после вступления России в ВТО; введение единой ставки НДС приведет к ухудшению положения малообеспеченных граждан за счет увеличения ранее льготированной ставки НДС на социально значимые товары.

Налоговый маневр, предполагающий одновременное увеличение ставки НДС до 22% и снижение величины отчислений в социальные фонды, позволит сохранить номинальную налоговую нагрузку по экономике в целом на прежнем уровне и с большой долей вероятности будет способствовать легализации фондов оплаты труда, за счет чего можно ожидать роста поступлений в бюджетную систему Российской Федерации. Однако увеличение ставки НДС приведет к непропорциональному росту цен и увеличению инфляционных ожиданий населения. Тогда как снижение ставки отчислений в социаль-

¹⁶ www.nalog.ru

ные фонды при негарантированном росте облагаемой базы потребует дополнительных трансфертов в Пенсионный фонд.

Замена НДС налогом с продаж приведет к увеличению не только налоговой, но и административной нагрузки на сектор, обеспечивающий существенную долю объема розничных продаж. При этом налог с продаж не сможет заместить налог на добавленную стоимость в выполнении фискальной функции, а реформирование, не ориентированное на результат, ради самого процесса неопозвительно в ситуации, когда бюджет остро нуждается в сохранении стабильных источников.

В этой ситуации рациональным представляется оставить без изменений действующий механизм исчисления налога на добавленную стоимость, что позволит сохранить его функциональность и базисные преимущества как одного из основных источников налоговых доходов бюджета. При этом проблему недостаточности финансирования региональных и местных бюджетов можно решить за счет НДС в случае восстановления действовавшего ранее закрепления налога между различными уровнями бюджетной системы Российской Федерации. Альтернативным вариантом представляется зачисление в региональный и/или местный бюджет не фиксированной доли от исчисленного к уплате налога на добавленную стоимость, а всей суммы налога, исчисленной по отдельным видам деятельности.

Литература

1. Абрамов М.Д., Кашин В.А., Машков С.А. Об исчислении НДС прямым способом // *Налоговые споры: теория и практика*. 2008. № 2. С. 8—14.
2. Башкирова Н.Н. Подход к анализу налоговых льгот как источнику налоговых рисков государства // *Вестник Московского ун-та, серия 26 Государственный аудит*. 2015. № 1. С. 3—12.
3. Килинкарлова Е.В. *Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры*. М.: Юрайт, 2015. 354 с.
4. Кузмичева М.А., Быкова И.А. *Налог на добавленную стоимость: проблемы и возможные пути развития // Фундаментальные исследования*. 2014. № 8-4. С. 923—927.
5. Понкратов В.В. *Налоговый маневр в нефтяной отрасли России // Нефтяное хозяйство*. 2014. № 9. С. 58—61.
6. Попов Д.А., Водопьянова В.А. *Экономические аспекты проблемы реформирования налога на добавленную стоимость // Современные научные исследования и инновации*. 2014. № 6 [Электронный ресурс]. URL: <http://web.snauka.ru/issues/2014/06/35234>
7. Рыкунова В.Л. *Перспективы администрирования налога на добавленную стоимость в условиях прозрачности механизмов его исчисления // Концепт*. 2014. № 12 (декабрь). ART14339. 0,4 п.л. URL <http://e-concept.ru/2014/14339.htm>
8. Савсерис С. *Налоговая и административная нагрузка на бизнес в условиях кризиса*. www.pgplaw.ru
9. Сапожков А.В. *Реформа налога на добавленную стоимость // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке*. 2007. № 3. С. 34—39.

Сведения об авторах

Башкирова Надежда Николаевна: кандидат экономических наук, доцент кафедры государственных и муниципальных финансов Высшей школы государственного аудита (факультета) Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова (ВШГА МГУ им. М.В. Ломоносова)

Количество публикаций: более 30, в том числе 7 монографий и 1 учебное пособие

Область научных интересов: исследование налоговых рисков государства, налогового администрирования, налогового стимулирования инвестиционной активности

Контактная информация:

Адрес: 119992, г. Москва, Ленинские горы, д. 1, стр. 3

Тел.: +7 (495) 989-59-21

E-mail: nadezhda.bashkirova@gmail.com

Эштиева Сабина Рамзановна: студентка 2-го курса, магистратура по направлению магистерской подготовки «Госаудит» Высшей школы государственного аудита (факультета) Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова (ВШГА МГУ имени М.В. Ломоносова)

Количество публикаций: 1

Область научных интересов: финансовый контроль

Контактная информация:

Адрес: 119992, г. Москва, Ленинские горы, д. 1, стр. 3

Тел.: +7 (495) 989-59-21

E-mail: eshtievas@mail.ru