

### 1.3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Истратова М.В., к.э.н., доцент кафедры «Финансы и кредит»;  
Ишина М.С., к.э.н., доцент кафедры налогов и налогообложения

*Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов РФ*

В статье анализируется на примере налога на добавленную стоимость механизма косвенного налогообложения. Изучены различные теоретические подходы к косвенному налогообложению, исследована роль косвенных налогов в развитии экономики страны. Рассматрива-

ются элементы налога, возможности их изменения в различных ситуациях функционирования хозяйствующих субъектов.

Проблемы совершенствования косвенного налогообложения, и в частности, налога на добавленную стоимость, в настоящее время являются чрезвычайно актуальными для Российской Федерации.

Начиная с 1992 г., когда в стране впервые был введен налог на добавленную стоимость (НДС) [1], ведутся постоянные споры о целесообразности его взимания, величине ставок и порядке исчисления обязательств по налогу, объеме и структуре льгот, порядке взимания НДС при экспорте и импорте товаров и услуг. Все это делает актуальным исследование основных направлений совершенствования налога на добавленную стоимость в РФ.

Таблица 1

#### ЭЛЕМЕНТЫ И ОСНОВНЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ НДС

Элемент налога	Характеристика	Основание
Налогоплательщики	1. Организации. 2. Индивидуальные предприниматели. 3. Лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через границу РФ. Не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся иностранными организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр, в отношении операций, совершаемых в рамках организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи (п. введен 1 декабря 2007 г., действует до 1 января 2017 г.) При определенных условиях возможно освобождение налогоплательщиков от исполнения обязанностей по исчислению и уплате НДС	Ст. 143 Налогового кодекса РФ (НК РФ)
Объект налогообложения	1. Операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ (в т.ч. предметов залога и передача по соглашению о предоставлении отступного или новации), передаче имущественных прав. Передача на безвозмездной основе признается реализацией. 2. Операции по передаче на территории РФ товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль. 3. Операции по выполнению строительного-монтажных работ для собственного потребления. 4. Операции по ввозу товаров на таможенную территорию РФ. Ряд операций не признается объектами налогообложения НДС. Большая группа операций освобождена от налогообложения НДС	Ст. 146, 149 НК РФ
Место реализации	Для товаров местом реализации признается территория РФ, при наличии обстоятельств: • товар находится на территории РФ, не отгружается и не транспортируется; • товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ. Для работ (услуг) местом реализации признается территория РФ, если: • работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (кроме воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории РФ; • работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории РФ; • услуги фактически оказываются на территории РФ в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта; • покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории РФ; • деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории РФ	Ст. 147, 148 НК РФ
Налоговая база	При применении различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При определении налоговой базы выручка определяется исходя из всех доходов, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных в денежной и натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. Налоговая база определяется в зависимости от особенностей реализации: • налоговая база при реализации товаров (работ, услуг); • налоговая база при передаче имущественных прав; • налоговая база при получении дохода по агентским договорам, договорам поручения, комиссии; • налоговая база при осуществлении транспортных перевозок и услуг международной связи; • налоговая база при реализации предприятия как имущественного комплекса; • налоговая база при передаче товаров (работ, услуг) для собственных нужд; • налоговая база при ввозе товаров на таможенную территорию РФ; • налоговая база, определяемая налоговыми агентами; • налоговая база с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг); • налоговая база при реорганизации организаций. Моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из дат: • день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав; • день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав	Ст. 153-162, 167 НК РФ

Элемент налога	Характеристика	Основание
Налоговый период	Квартал	Ст. 163 НК РФ
Налоговые ставки	0% при реализации определенных товаров (работ, услуг); 10% при реализации определенных товаров (работ, услуг); 18% в случаях, не указанных в пунктах 1 и 2. 10/110, 18/118 – процентное отношение налоговой ставки, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки в случаях, когда сумма налога должна определяться расчетным методом	Ст. 164 НК РФ
Порядок исчисления налога	Сумма налога – соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете – сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз. Сумма налога по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0%, исчисляется отдельно по каждой такой операции. Порядок подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0%	Ст. 165-166 НК РФ
Налоговые вычеты	Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу без таможенного контроля и таможенного оформления, в отношении: • товаров (работ, услуг) и имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения; • товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи. Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов	Ст. 169, 171, 172 НК РФ
Уплата налога	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода. Сумма налога к уплате равна сумме налога минус сумма налоговых вычетов плюс суммы восстановленного налога. Если сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, то разница, подлежит возмещению налогоплательщику. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, выставления покупателю: • лицами, не являющимися налогоплательщиками, или освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика; • налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению. Уплата налога производится по итогам каждого налогового периода не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. При ввозе товаров на таможенную территорию РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством. Налогоплательщики обязаны представить в налоговые органы налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом	Ст. 173, 174 НК РФ
Возмещение налога	После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки. Если нарушения не выявлены, то по окончании проверки в течение 7 дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм. В случае выявления нарушений составляется акт налоговой проверки. Акт и представленные налогоплательщиком возражения должны быть рассмотрены руководителем налогового органа. По результатам рассмотрения руководитель (заместитель руководителя) выносит решение о привлечении налогоплательщика к ответственности либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Одновременно с этим решением принимается (абзац введен Федеральным законом от 26 ноября 2008 г. №224-ФЗ): • решение о возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению; • решение об отказе в возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению; • решение о возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению, и решение об отказе в возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению. При наличии у налогоплательщика недоимки по налогу, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням и штрафам, налоговым органом производится самостоятельно зачет суммы налога, подлежащей возмещению, в счет погашения долгов. Налоговый орган обязан сообщить в письменной форме налогоплательщику о принятом решении в течение 5 дней со дня его принятия. Поручение на возврат суммы налога направляется налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства, который в течение 5 дней осуществляет возврат налогоплательщику суммы налога. В некоторых случаях налогоплательщики вправе воспользоваться заявительным порядком возмещения налога	Ст. 176 НК РФ

В определенных случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах могут предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. В табл. 1 приведены элементы и основные характеристики НДС.

Налог определяется как индивидуально безвозмездный платеж в целях обеспечения деятельности государства. Такое изъятие подразумевает форму возмездности посредством присвоения налогоплательщиком части общественного блага. В соответствии с общест-

венным договором, действующим, на основе принципов политического рынка, налогоплательщик в лице государства обязан предоставить такие блага налогоплательщику. Известно, что получение и присвоение общественных благ осуществляются через распределение доходов государственного бюджета. Русский экономист М.М. Алексеев [2] еще в XIX в. отметил такую особенность налога: «С одной стороны, налог – один из элементов распределения, одна из составных частей цены, с анализа которой (т. е. цены) собственно и началась экономическая наука. С другой стороны, установление, распределение, взимание и употребление налогов составляет одну из функций государства».

Налоговая система государства призвана обеспечить получение общественных благ соразмерно развитию производительных сил, следовательно, в ней должен быть реализован принцип обеспечения экономического роста.

Другой исследователь в области налогообложения И.Х. Озеров [3] отмечал: «Задачи экономической политики не ограничиваются стимулированием энергии отдельных действующих лиц. Для государства важен не только количественный рост производства и накопления, но и экономическое, материальное содержание этой деятельности, т.е. что производится, где, на каких условиях и т.п. Поэтому, наряду со стимулированием деятельности хозяйствующих лиц, государство должно одновременно взять на себя регулирование их деятельности».

Косвенные налоги в силу их «непрозрачности» с позиций использования налоговых доходов и целевой направленности государственных расходов по созданию общественного блага по своему характеру регрессивны. Они обладают дестабилизирующим воздействием на экономику, выводя ее из экономического равновесия посредством ограничения совокупного спроса. Рост цен, который генерируется адвалорными налогами, сокращает его объемы.

В соответствии с теорией совокупного предложения рост цен стимулирует увеличение объема предложения, но в условиях сокращающегося совокупного спроса оно падает, налоговая база прямых и косвенных налогов уменьшается, усиливаются противоречия в интересах налогоплательщика и налогоплательщика. Все это – последствия косвенного налогообложения. Поэтому его выгоды для государства фактически предстают как налоговые потери с далеко идущими для национальной экономики последствиями.

Прямые налоги, сокращая располагаемые доходы у домашних хозяйств, увеличивают доходы государства, а поэтому на величину совокупного спроса не влияют, а если и влияют, то только в той части, которая не связана с потреблением на государственном уровне.

Косвенные налоги не снижают номинального располагаемого дохода, но реальный его размер падает на величину, определяемую в зависимости от роста цен под воздействием данного фактора. Поэтому объем потребления сокращается при прочих равных условиях до размера располагаемого дохода. Следовательно, косвенные налоги, ограничивая совокупный спрос, сокращают деловую активность капитала, снижают жизненный уровень населения. Объем государственных расходов при этом растет на величину полученных доходов от косвенных налогов. Но интересы бизнеса, домашних хозяйств, при этом противопоставляются интересам государства.

Косвенные формы получаемого налогового дохода завуалированы ценовой формой изъятия. Налогоплательщик, уплачивая косвенный налог, ограничивает собственное потребление и сбережение. Но это ограничение не предстает как результат налогообложения, а выступает в качестве причин ценообразования. На этой основе общественный контроль за использованием доходов от косвенных налогов носит весьма поверхностный характер, предоставляя возможность государству использовать их не только в целях создания общественных благ и услуг. Производители рассматривают косвенные налоги как издержки производства. Воздействие косвенного налога определяется его влиянием на равновесную цену и равновесный объем производства. Он распределяется между потребителем и производителем в зависимости от относительной эластичности спроса и предложения. Если спрос неэластичен по отношению к предложению, то налоговое бремя ложится на потребителей. В случае неэластичности предложения относительно спроса налог оплачивают производители.

Равновесие на макроэкономическом уровне означает такой объем производства, при котором совокупные расходы достаточны для реализации данного продукта. Но они находятся в прямой зависимости от косвенных налогов, в частности от налога на добавленную стоимость (НДС). Поэтому для производителя НДС должен быть нейтральным налогом, так как в основу механизма его взимания положена возможность и необходимость переложения налога на конечного потребителя.

Вместе с тем следует иметь в виду, что реальные экономические последствия налогообложения зависят не от того, на какую из сторон закон возлагает обязательство заплатить налог, а от соотношения спроса и предложения, их эластичности и, разумеется, от размера налогообложения.

Косвенные налоги, в том числе НДС, снижают уровень потребления, что не может не отражаться на социальных последствиях, так как налогооблагаемой базой являются не доходы, а расходы в процессе приобретения благ. Уже в этом заключается принципиально отличительная характеристика косвенных налогов как налогов на потребление, а не на доходы. Отсюда проистекает регрессивность косвенного обложения.

Отметим, что экономическое содержание косвенных налогов выражается в отношениях их плательщика с государством по поводу формирования финансовых ресурсов посредством законодательно установленной надбавки к цене или тарифу с целью удовлетворения общественных потребностей. Из данного существенного понимания этих налогов формируются принципиальные условия их экономической обоснованности.

- Во-первых, доходы, полученные от косвенных налогов, должны использоваться на удовлетворение общественных потребностей, а налогоплательщик при этом должен иметь реальные выгоды от их уплаты.
- Во-вторых, налоговые ставки по косвенным налогам должны формироваться с учетом располагаемых доходов потребителя, то есть размером тех доходов, которые остаются у него после вычета прямых налогов.

Увеличение доли косвенного налогообложения при неизменном уровне налоговых изъятий может уменьшить склонность к сбережению, хотя сами сбережения (понимаемые как прирост финансовых активов) при этом не облагаются, но косвенный налог уменьшает сбережения через эффект дохода. Важным обстоя-

тельством является то, что увеличение доли косвенного налогообложения может вступать в противоречие с требованиями справедливости, поскольку уменьшает прогрессивность налоговой системы в текущем периоде. Следует учитывать также, что теоретически введение косвенного налога может приводить и к уменьшению сбережений, если уменьшившийся доход мал для поддержания имущества в нормальном состоянии.

В Российской Федерации преобладание в налоговой системе косвенного налогообложения объясняется, прежде всего, фискальной направленностью государственной политики в сфере финансов.

Перспективы развития экономики государства во многом определяются достигнутым уровнем налоговых поступлений, являющихся результатом налогового бремени, и тем ее предельным уровнем, который возможен в условиях действующей экономической политики и налогового законодательства, а сам показатель налогового бремени экономики представляет собой отношение налогов и сборов к произведенному в стране валовому внутреннему продукту.

Рост государственных расходов (на управление, оборону, социальную сферу и т.д.) требует неизбежного увеличения доходов и соответствующего увеличения налогового бремени. Однако очевидно, что эта тенденция не может быть бесконечной, и существует граница, за которой дальнейший рост налоговой нагрузки социально и политически невозможен ввиду объективных и субъективных причин. По оценке экспертов, уровень налоговой нагрузки западноевропейских государств в настоящее время находится в диапазоне 45-50% валового внутреннего продукта (ВВП), который по современным представлениям близок к предельному уровню.

Налог на добавленную стоимость является одним из самых значимых с позиций формирования доходной части федерального бюджета, но одновременно самым проблемным налогом РФ. Существующая методика расчета НДС и система его администрирования дают возможность многим недобросовестным налогоплательщикам не перечислять этот налог в бюджет и этому способствуют всевозможные схемы «законного» ухода от его уплаты. При этом в соответствии с Налоговым Кодексом РФ предоставляется возможности для оптимизации НДС, которые по существу представляют минимизацию его суммы либо даже получение налогоплательщиком дополнительного дохода за счет возврата части НДС из бюджета.

В условиях переходной экономики, когда в 1990-х гг. в результате либерализации цен население болезненно восприняло падение доходов и обесценение сбережений, повышение ставок подоходного налога было совершенно неприемлемым решением, т.к. с психологической точки зрения рост прямых налогов всегда менее предпочтителен, чем повышение косвенных налогов, так как следует различать объективное (потеря ресурсов для налогоплательщика) и субъективное налоговое бремя.

Исходя из субъективной оценки тяжести налога налогоплательщики и политики могут предпочитать «невидимые» косвенные налоги прямым. В то же время использование косвенных налогов обеспечивает необходимую диверсифицированность налоговой системы, при которой замена налога с оборота на адвалорный налог позволяла избежать неблагоприятных психологических эффектов. Так как налог с продаж по многим

показателям уступает налогу на добавленную стоимость, при рассмотрении вариантов косвенных налогов выбор был сделан в пользу последнего. Таким образом, введение НДС с высокой ставкой (28%) в 1992 г. было, как представляется, наилучшим решением в части реализации налоговой политики государства по сравнению с возможными тогда альтернативами, так как оно позволило увеличить общий уровень налоговых изъятий. При этом широкая база налога создала предпосылки стабильности поступлений во времени. За счет преемственности НДС по отношению к налогу с оборота (по функциям) и по отношению к использовавшемуся в 1991 г. налогу с продаж (по технике взимания) введение налога внесло не слишком значительные изменения в налоговую систему, вызвав минимально возможный скачок общего уровня цен, и было психологически относительно безболезненным. Введение пониженной ставки было попыткой отвечать требованиям социальной справедливости в условиях невозможности за короткий срок обеспечить создание действенной системы адресной поддержки низко доходных слоев населения.

Налог на добавленную стоимость является налогом на внутреннее потребление. При этом, несмотря на предполагаемое возложение налогового бремени на потребителя он не облагается налогом напрямую. Вместо этого налогоплательщиками являются производители товаров и услуг, а также их продавцы, т.е. экономические субъекты, занимающиеся производством и распространением благ. При этом каждый налогоплательщик обязан перечислить в бюджет только часть налога, собираемого розничным продавцом с конечного потребителя, равную произведению налоговой ставки на стоимость товара, добавленную налогоплательщиком в процессе своей производственно-хозяйственной деятельности. Для достижения такого порядка обязательств по налогу на добавленную стоимость возникают при осуществлении каждой налогооблагаемой операции, под которой обычно понимается реализацию товаров и услуг. При смене собственника товара или при реализации услуги налогоплательщик начисляет НДС, а суммы уплаченного налога принимаются к возмещению или относятся на уменьшение налоговых обязательств. С юридической точки зрения в полной мере налог на товар или услугу уплачивается после того, как этот товар покидает круг зарегистрированных плательщиков НДС, т.е. происходит его конечная или розничная реализация.

Движение в сторону введения НДС берет свое начало из двух источников: во-первых, страны-участницы Римского договора (Бельгия, Франция, Германия, Италия, Люксембург, Нидерланды) на момент подписания взимали каскадные общие налоги с продаж, что создавало массу неудобств особенно в связи с некоторыми обязательствами, взятыми на себя в рамках договора, и в промежутке между концом 1960-х и началом 1970-х все эти государства заменили налоги с продаж на НДС. Во-вторых, правительства скандинавских стран, планируя постепенный рост государственных социальных расходов, видели в налоге на добавленную стоимость потенциальный источник дополнительных доходов по сравнению с взимающимися там одноступенчатыми налогами с оптовых (Дания) либо розничных продаж (Норвегия и Швеция). Одновременно с нежеланием увеличивать поступления за счет налогов

на доходы физических лиц, это привело к переходу этих государств на многоступенчатое обложение добавленной стоимости между 1967 и 1970 гг.

Плательщиком НДС выступает практически каждый хозяйствующий субъект российской экономики. Конкретный размер ставки НДС определяет эффективность функционирования отдельного хозяйствующего субъекта, отрасли и всей экономики в целом. Как известно, изменение ставок НДС меняет стимулы для экономических агентов. С ростом ставок налогообложения увеличиваются налоговые издержки организаций, что ведет к сокращению производства и повышению цен в экономике.

В зависимости от величины ставки НДС увеличивается стоимость основного сырья организации. В этом случае организации необходимо найти дополнительные средства не только для того, чтобы компенсировать рост издержек, но и возместить дополнительное налоговое бремя. Если между покупкой сырья и продажей конечной продукции проходит значительный временной период, то эффект может оказаться еще более значительным в условиях, когда существует разница между стоимостями привлеченного и размещенного капитала на финансовом рынке. Высокие ставки НДС, таким образом, приводят к тому, что даже небольшие изменения в стоимости ресурсов организации приводят к значительным колебаниям в ценах конечных продуктов. Такая ситуация подрывает стимулы к инновационной активности организации из-за невозможности удовлетворительного прогнозирования динамики параметров ее внешней среды. Увеличение ставки НДС приводит к уменьшению размера налогооблагаемой базы в масштабе государства, поскольку организации сокращают свой объем производства. Таким образом, общая величина поступлений в бюджет подвержена влиянию двух противоположных эффектов: с одной стороны, с ростом ставки налога растут поступления с единицы налогооблагаемой базы, с другой – происходит общее сокращение. И хозяйствующие субъекты принимают решение об объеме производства и (или) цене на свою продукцию, стремясь максимизировать чистую экономическую прибыль от своей деятельности. В результате устанавливается рыночная цена на конечный продукт, а также объем продаж конечного продукта и объем прибыли каждой организации, действующей на рынке конечного товара.

Налоговая система не может функционировать эффективно без учета того влияния, которое налоги оказывают на экономическое и финансовое состояние налогоплательщиков, поэтому налоговая система предполагает согласование интересов государства и налогоплательщиков, а это хоть и косвенно, можно оценить, используя расчеты показателя налогового бремени. Поэтому в настоящее время понятие налогового бремени используется при рассмотрении таких актуальных вопросов экономики, как оценка результатов мероприятий налоговой реформы; определение налогового потенциала хозяйствующих субъектов, занятых в сырьевом секторе экономики; оценка условий развития малого бизнеса; анализ факторов, влияющих на темпы экономического роста.

Исчисление налогового бремени осуществляется на двух уровнях: макроуровне и микроуровне.

Макроуровень подразумевает исчисление тяжести налогообложения всей страны в целом или налогового

бремени на экономику. Здесь же оценивается распределение налогового бремени между группами однородных организаций, т.е. внутри определенных видов экономической деятельности, и налоговое бремя всей страны. Микроуровень включает определение налоговой нагрузки конкретных хозяйствующих субъектов, а так же исчисления налоговой нагрузки на работника.

Показатели налогового бремени экономики и налоговой нагрузки на организацию меняются в зависимости от изменений экономической политики и определяются под воздействием как перечня обязательных платежей, так и особенностей их исчисления и уплаты. Сразу отметим, что показатель налогового бремени является производным от показателя налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов.

Один из подходов к определению налогового бремени на экономику, представляет собой отношение всех поступивших в стране налогов к созданному валовому внутреннему продукту. Экономический смысл этого показателя состоит в оценке доли ВВП, перераспределенной с помощью налогов.

Официальная статистика указывает, что налоговое бремя в РФ составляет около 40%, что свидетельствует о благополучной ситуации, но более детальный анализ этого показателя свидетельствует, что положение значительно сложнее, чем это представляется на первый взгляд.

И некоторые авторы приводят этому убедительные доказательства. Так, В.Г. Пансков [4] указывает следующие причины, по которым уровень налогового бремени, согласно данным статистики, остается невысоким.

Во-первых, практически полное отсутствие налоговой дисциплины. По данным налоговых служб России 20% налогоплательщиков исправно и в полном объеме платят в бюджет причитающиеся налоги. Примерно половина налогоплательщиков платит налоги, но всем доступным им знакомым и незнакомым способами минимизируют свои налоговые обязательства. Остальные налогоплательщики не платят налоги совсем.

По различным оценкам в российской экономике от 25 до 40% ВВП создается в теневом секторе экономики, подавляющая часть которого не охватывается налогами. В результате этого законопослушные налогоплательщики производят отчисления в государственную казну в виде налогов, составляющих более половины произведенного ВВП. В среднем же получается, что в бюджет отчисляется около одной трети ВВП.

Последний фактор, искажающий сводный показатель налогового бремени – это неоднородность экономического развития отдельных регионов РФ, видов хозяйственной деятельности.

Таким образом, существенная дифференциация российских организаций по формированию налоговой базы, значительные масштабы теневого оборота, приводят к тому, что ряд хозяйствующих субъектов имеет высокий уровень налоговой нагрузки, а другие не платят налоги вообще, т.е. не выполняют возложенные на них обязательства по уплате налогов, а в целом по экономике уровень налогового бремени имеет достаточно приемлемый для обеспечения воспроизводственного процесса характер. В результате, как правило, эффективно работающая организация не способна, платя все налоги, осуществлять нормальную инвестиционную политику, что рано или поздно приведет к потере позиций на рынке. Если же организация находит

ся в депрессивном состоянии, то она, даже будучи потенциально высоко rentable, фактически не способна выплачивать все начисляемые налоги, так как это может привести к потере оборотных средств и, как следствие, полной остановке производства.

Следует отметить, что в настоящее время в Российской Федерации не разработано общепринятой методики исчисления величины налоговой нагрузки организации.

Проблема снижения налогового бремени в российской налоговой системе в значительной степени связана с расширением налогооблагаемой базы, в том числе за счет отмены льгот, вовлечением в сферу уплаты теневого бизнеса, дальнейшем укреплении налоговой и финансовой дисциплины. Создание благоприятных налоговых условий для функционирования легальной экономики, законопослушных налогоплательщиков целиком и полностью зависит от решения этих проблем. Поэтому необходимо, чтобы проводимая налоговая политика существенно изменила ситуацию с реальным снижением налогового бремени для российских налогоплательщиков.

Главная особенность, определяющая преимущества косвенных налогов, заключается в том, что они взимаются после стадии реализации и распределения доходов и не ранее момента использования доходов на цели потребления. Иначе говоря, фискальный эффект косвенных налогов таков, что предприниматели ничего о них не слышат и не знают на протяжении всего процесса производства и далее не платят этих налогов со своих доходов (прибылей), реинвестируемых в производственную деятельность.

НДС, напротив, действует как налог на производственную деятельность, и его бремя особенно тяжело для предприятий с большой долей комплектующих изделий и материалов в составе продукции и с длительным производственным циклом, прежде всего для предприятий – производителей основных фондов, составляющих техническую основу экономического потенциала страны. В этих отраслях выпуск конечной продукции, в цене которой происходит зачет (возмещение) НДС, может быть на месяцы и даже годы отделен от начала авансирования в НДС оборотных средств предприятий. После уплаты НДС с аванса у предприятия не остается средств на покупные изделия и собственное производство. Поэтому результатом введения НДС стала необходимость существенного уменьшения оборотных средств предприятий за счет уменьшения его денежных средств. И наоборот, на торговой и посреднической деятельности введение НДС отразилось весьма незначительно, поскольку период между затратами и возмещением налога в этой сфере минимальный.

Дополнительные проблемы появились у организаций в связи с необходимостью уплаты НДС за продукцию, отпускаемую в кредит, т.е. без оплаты. Особенно это коснулось организаций, выпускающих дорогие машины и оборудование. В связи с необходимостью уплаты в бюджет 18% НДС из неполученных денег многие были вынуждены отказываться отпустить в кредит, при этом страдают от этого и покупатели.

Увеличение ставки НДС, с одной стороны, снижает предельную выручку для каждого хозяйствующего субъекта, и соответственно показатель rentability, что сокращает значение оптимального выпуска и тем самым увеличивает цену промежуточного и конечного продуктов.

С другой стороны – рост ставки НДС увеличивает цену привлеченного капитала. Это происходит потому, что НДС по приобретенным ценностям возмещается государством только в конце отчетного периода, в то время как расходы на производственные ресурсы фирмы несут в начале периода, привлекая для этого внешние источники финансирования, чтобы компенсировать уплаченный налог.

Критерием оптимальности структуры капитала организации служит соотношение максимизации rentability и минимизации финансового риска. При неблагоприятном сценарии развития событий, например, введении косвенного налога, повышении ставки НДС, организация может оказаться в зоне финансовых рисков, сопутствующих повышению цены привлеченного капитала. Вовлечение в хозяйственный оборот кредитных ресурсов обоснован тогда, когда за счет их использования организация получает дополнительный доход и за счет этого возмещает проценты, сумму основного долга и получает прибыль.

Таким образом, высокие ставки налогов ведут к росту издержек производства, росту цен на товары, тем самым, оказывая негативное влияние на общественное благосостояние.

В США НДС не вводится именно потому, что вместе с налогом на прибыль он создает двойное налогообложение, а в странах Западной Европы применение НДС сопровождается существенным снижением бремени конкурирующих с ним налогов: налога на прибыль – за счет щедрых амортизационных списаний и льгот на введение новых технологий (в результате чего инновационные предприятия фактически освобождаются от уплаты этого налога); налога на доходы физических лиц – за счет применения высокого необлагаемого минимума и значительных вычетов из налоговой базы по другим поводам (не говоря уже об огромных ассигнованиях из бюджетной системы на социальные нужды, которые для многих граждан фактически означают возврат и даже превышение уплачиваемого ими подоходного налога).

Кроме того, в странах Западной Европы для предприятий сферы материального производства НДС не столь обременителен, поскольку для них всегда доступен (и под низкий процент) кредитование «по обороту» – под запасы сырья и готовой продукции. В России же для многих малых и средних организаций такое кредитование либо слишком дорого, либо просто недоступно, поэтому разрыв в обороте, создаваемый необходимостью авансирования выплат по НДС часто становится прямой причиной банкротства таких организаций.

В настоящее время ведется дискуссия по поводу снижения основной ставки по НДС или замене трех действующих ставок на единую. Рассмотрим преимущества и недостатки, предлагаемой методики реформирования НДС.

В настоящее время в РФ налог на добавленную стоимость исчисляются по трем ставкам (18%, 10%, 0%). Однако специалисты в области налогового права давно ведут дискуссии о единой ставке НДС. Ее размер предлагают установить на уровне от 14% до 17%. Идея о плоской шкале данного налога не лишена оснований.

В пользу замены дифференцированной ставки НДС, установленной в нашей стране, на единую ставку можно привести очевидные аргументы. Применение единой ставки упрощает для организаций процедуру ведения книг покупок, книг продаж, составления счетов-фактур. Также исчезнет необходимость отдельного учета покупок и продаж, облагаемых по разным ставкам. При единой ставке упростится форма налоговой декларации. Простой учет, простые счета-фактуры и налоговые декларации, в свою очередь, облегчат методику расчета налога. При введении единой ставки автоматически исчезнут ошибки, связанные с выбором правильной ставки по объекту на-

логообложения. Применение единой ставки облегчит аудит и налоговые проверки. Практика показывает, что сегодня 30-40% времени, отведенного на проверки, уходит на анализ и контроль правомерности распределения запасов, закупок и продаж по группам товаров с разными ставками. Плоская шкала НДС существенно упростит налоговое администрирование.

Наряду с прочим единая ставка позволит пресечь всевозможные схемы, основанные на применении различных ставок НДС. Недобросовестные налогоплательщики используют их с целью неправомерного возмещения налога на добавленную стоимость (увеличения налоговых вычетов).

С точки зрения налогового администрирования предпочтительнее единая ставка. С точки зрения политиков, налогоплательщики, напротив, легче воспримут налог на добавленную стоимость в случае, если товары, потребляемые низкодходными слоями населения, будут облагаться по более низким ставкам, чем товары, потребляемые высокодоходными домохозяйствами. Для администрирования простейшего НДС (единая ставка, нулевая ставка и несколько освобождений от уплаты) от каждого налогоплательщика требуется по меньшей мере девять информационных позиций: стоимость продаж по двум ставкам, стоимость освобожденных продаж, стоимость покупок по двум ставкам, обязательства по НДС к уплате и к возмещению по двум ставкам. При увеличении числа ставок усложняются налоговые декларации, что приводит не только к росту вероятности совершения ошибок, но и создает дополнительные возможности для уклонения.

Большинство стран, введших НДС до 1990 года, устанавливали дифференцированные ставки по налогу. Безусловно, такая шкала носила характер льготного налогообложения. Ее введение преследовало весьма позитивные цели. В частности, пониженные ставки на социально значимые товары стимулировали налогообложение в тех сферах производства, которые требуют поддержки со стороны государства. В то же время при дифференцировании ставок в некоторых странах (Австрия, Турция, Колумбия) встречаются и дестимулирующие ставки НДС. Они установлены в более высоком процентном значении в отличие от основных ставок. Например, НДС на предметы роскоши, некоторые импортные товары. Т.е., с одной стороны, увеличивается налоговое бремя на состоятельные слои населения, а с другой стороны, происходит поддержка отечественных производителей.

Однако многие страны в дальнейшем перешли на единую ненулевую ставку по НДС в силу причин, приведенных выше. Но главная из них – упрощение администрирования НДС. Единая ставка НДС направлена на обеспечение прозрачности и равного обращения во всех видах экономической деятельности и групп интересов. Она устраняет трудности, связанные с определением, налоговой базы, для каждой из ставок, способствует упрощению деклараций по НДС для организаций, предоставляющих услуги которые облагаются налогом в размере иногда двух, а часто и трех различных ставок НДС.

В настоящее время Швейцария проводит реформу по НДС. Предполагается, что три ставки будут заменены единой ставкой, а большинство льгот и исключений будут упразднены. По данным исследования, проведенного экономистом Ф. Бодмером, введение единой ставки НДС в Швейцарии и сокращение числа исключений будут создаваться, в долгосрочной перспективе, с дополнительным приростом ВВП от 0,3% до 0,8%. Ожидается, что влияние этой реформы на располагаемые доходы домашних хозяйств будет положительным.

Для РФ подобная реформа, в виде замены двух существующих в настоящее время ненулевых ставок НДС единой обеспечит, более простой механизм исчисления и регулирования налога. В конечном итоге это позволит

уменьшить бремя расходов организаций и повысит эффективность работы налоговых органов. Финансовое ведомство обнародовало Проект бюджетной стратегии РФ до 2023 г. По результатам проведенного анализа последствий снижения ставки НДС для доходов бюджетной системы РФ чиновники пришли к выводу, что снижение ставки НДС до уровня 12-13% повлечет за собой ощутимые потери в налоговых поступлениях.

Обстоятельства снижения ставки НДС будет иметь следующие последствия для бюджетной системы:

- прямые потери федерального бюджета на величину потенциальных доходов от НДС;
  - прирост поступлений по налогу на прибыль организаций, единого сельскохозяйственного налога (ЕСН) и налога на доходы физических лиц (НДФЛ) вследствие увеличения объемов реализации производителей (или сферы торговли) и расширения налоговой базы этих налогов.
- Оценка прямых потерь бюджета от снижения поступлений от НДС выполнена при допущениях:
- доля доходов от НДС на импорт, полученных от налогообложения по ставке 10%, составляет порядка 7,5% от общей величины поступлений НДС на импорт;
  - доля доходов от НДС на внутренние операции, уплачиваемого по ставке 18%, составила около 95% от общего объема доходов от НДС;
  - при расчетах в качестве базы экстраполирования поступления НДС на внутреннюю реализацию использовались без учета доходов от НК «ЮКОС»;
  - структура налоговой базы, основания применения вычетов и освобождений остаются на уровне 2007 г.

Таблица 2

**ОЦЕНКА ИЗМЕНЕНИЯ БЮДЖЕТНЫХ ДОХОДОВ  
ВСЛЕДСТВИЕ ПЕРЕХОДА НА ЕДИНУЮ  
СТАВКУ НДС В 2009-2011 гг.**

Единая ставка НДС	% ВВП	Млрд. руб.		
		2009	2010	2011
10%	-2,56%	-1 316,9	-1513,1	-1 729,7
11%	-2,20%	-1 133,1	-1302,0	-1 488,3
12%	-1,84%	-949,3	-1090,8	-1 246,9
13%	-1,49%	-765,5	-879,6	-1 005,5
14%	-1,13%	-581,8	-668,5	-764,1
15%	-0,77%	-398,0	-457,3	-522,7
16%	-0,42%	-214,2	-246,1	-281,3
16,5%	-0,24%	-122,3	-140,5	-160,6
17%	-0,06%	-30,4	-34,9	-39,9
17,5%	0,12%	+61,5	+70,6	+80,8
18%	0,30%	+153,4	+176,2	+201,4
ВВП, млрд. руб.	-	51 475	59 146	67 610

Однако с точки зрения бюджетных последствий снижения ставки НДС повлечет не только прямые потери бюджета на величину потенциальных доходов от НДС, но и прирост поступлений по налогу на прибыль, налогу на доходы физических лиц, взносам на обязательное социальное страхование вследствие увеличения объемов реализации производителей (или сферы торговли) и расширения налоговой базы этих налогов.

Существует и еще один важный аспект НДС, который связан непосредственно с малым и средним бизнесом. В настоящее время, согласно ст. 346.11 НК РФ, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения (УСН), не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость (НДС), за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Аналогичное освобождение для плательщиков единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) предусмотрено ст. 346.26 НК РФ.

В связи с этим организации и предприниматели, применяющие общий режим налогообложения, не могут учитывать сумму НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным у организаций и предпринимателей, применяющих УСН или являющихся плательщиками ЕНВД, которые в результате оказываются исключенными из состава потенциальных контрагентов. Данное положение оказывает отрицательное воздействие на развитие российской экономики, сдерживая товарооборот, и не позволяет реализовывать в полной мере потенциал малых предприятий. Необходимо отметить, что посредством применения специальных (льготных) режимов налогообложения предполагалось создать определенные конкурентные условия, при которых в результате снижения налоговой нагрузки, малые предприятия находились бы в более выгодном положении в отношении организаций, за которыми сохранилась обязанность платить налог на добавленную стоимость. Однако предприятия и предприниматели, освобожденные от уплаты НДС руководствуются общепринятыми рыночными ценами и освобождение от уплаты НДС не оказывает влияния на маркетинговую политику.

Отмена данного освобождения позволит увеличить объем заключаемых договоров купли-продажи товаров (выполнения работ, оказания услуг) между организациями и предпринимателями, применяющими различные режимы налогообложения. В итоге произойдет рост прибыли малых предприятий и индивидуальных предпринимателей и, как следствие, увеличение налоговых поступлений в бюджетную систему РФ.

При упоминании упрощенной системы налогообложения необходимо акцентировать внимание на тот факт, что данный режим пользуется большой популярностью при осуществлении деятельности в области налогового планирования, которая направлена на использование всех допустимых законами средств, для максимального сокращения налоговых обязательств, а также при уклонении от уплаты налогов и сборов путем применения незаконных схем. При применении упрощенной системы налогообложения у организации не возникает обязанности по исчислению и уплате большинства общеустановленных налогов и сборов, в частности НДС. В тоже время применение данного спецрежима ограничено превышением установленного лимита по доходам от реализации, по численности трудового персонала, по стоимости основных фондов. Таким образом, недобросовестные налогоплательщики с целью использования преимуществ упрощенной системы налогообложения делят бизнес на несколько хозяйственных единиц, каждая из которых, формально имеет право на применение упрощенной системы налогообложения. Таким способом происходит исключение организации из круга плательщиков НДС.

В связи с кризисом налоговые проблемы стали особенно актуальными. Для их решения при Комитете Государственной думы по экономической политике и предпринимательству создана Рабочая группа по совершенствованию российской налоговой системы. Экспертами группы подготовлен специальный доклад, в котором исследованы проблемы совершенствования действующей налоговой системы РФ, в частности по налогу на добавленную стоимость вынесены на рассмотрение Госдумой следующие положения.

- Необходимо упростить методику расчета НДС для российских организаций, не имеющих льгот по НДС: при расчете НДС за налоговую базу следует принимать не реализацию продукции, как это предусмотрено Налоговым кодексом РФ, а добавленную стоимость (фонд оплаты труда, прибыль, амортизацию) и налоги, которая может быть определена по данным бухгалтерского учета. Никаких возмещений НДС не требуется. Счета-фактуры сохраняются, но они потеряют свою роль для значительной части российских производителей, работающих на внутреннем рынке. Станет легче и арбитражным судам: более половины налоговых дел связаны с НДС.

- Следует отменить или существенно снизить ставку возмещения НДС при экспорте сырья, таким способом поступил Китай.
- Необходимо снизить НДС на производителей ширпотреба и на малые обрабатывающие и инновационные предприятия, которые сегодня неконкурентоспособны на рынке труда внутри страны и не могут выдержать конкуренцию с контрабандной и контрафактной продукцией, заполонившей РФ. Для указанных предприятий предложено сделать РФ оффшорной зоной, вследствие этого инновационная стратегия развития РФ станет реальностью, а на российском рынке будет больше российских. В настоящее время налоговые поступления от вышеуказанных предприятий очень малы и выпадающие доходы бюджета будут невелики, если снизить налоговую нагрузку на эти организации.

Таким образом, вопросы совершенствования косвенного налогообложения требуют понимания принципов налогообложения и методологии формирования косвенных налогов, выявления взаимосвязи между хозяйственной деятельностью на микроуровне и экономической деятельностью на макроуровне, и соответственно, соблюдения интересов различных социальных слоев общества и всех экономических агентов.

## Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сэя, Д.Риккардо, С. Ж. Сисмонди и Д.С. Милля [Текст] / М.М. Алексеенко. – Харьков, 1870.
3. Озеров И.Х. Как расходуются в России народные деньги? [Текст] / И.Х. Озеров. – М. : Об-во купцов и промышленников России, 2005. – (Экономическая история России).
4. Пансков В.Г. Налоговое бремя в Российской налоговой системе [Текст] / В.Г. Пансков // Финансы. – 1998. – №11. – С. 18-23.

## Ключевые слова

Косвенные налоги; элементы налога; налог на добавленную стоимость; методы налогообложения; фискальная функция налогов; режимы налогообложения; льготы по налогу.

*Истратова Марина Владимировна*

*Ишина Марианна Станиславовна*

## РЕЦЕНЗИЯ

В статье рассматриваются теоретические основы формирования косвенного налогообложения. С этих позиций исследуются достоинства и недостатки косвенных налогов, оценивается их роль в формировании доходов бюджета. Основное внимание уделено важнейшему бюджетообразующему налогу современной российской экономики – налогу на добавленную стоимость (НДС). В статье авторами проведено исследование возможностей уклонения от уплаты НДС, аргументируются позиция о необходимости дальнейшей методической проработки вопросов связанных с исчислением этого налога. Также интерес в научном плане представляют сформулированные в статье предложения о совершенствовании косвенного налогообложения с позиций создания предпосылок развития экономики на макро- и микро-уровнях. Статья рекомендуется к печати.

*Журавлева Т.А., д.э.н., проф. кафедры налогов и налогообложения Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов РФ*



### 1.3. ENHANCEMENT OF THE MECHANISM OF INDIRECT TAXATION

M.V. Istratova, Senior Lecturer of Chair  
«Finance and Credit»;

M.S. Ishina, Senior Lecturer of Chair of  
Taxes and Taxation

*VGNA the Ministry of Finance of Russia*

In the clause it is analyzed on an example of the tax to value added of the mechanism of indirect taxation. Various theoretical approaches to indirect taxation are studied, the role of indirect taxes in development of national economy is researched. Elements of the tax, possibility of their change in various situations of functioning of accounting entities are considered.

#### Literature

1. The tax code of the Russian Federation ConsultantPlus
2. M.M. Alekseenko. Vzglyad on doctrine development about the tax at A. Smith's economists, A. Smit, G.-B. Sey, D. Rikkardo, S.Z. Sismondi and D.S.Milja. – Kharkov, 1870.
3. I.H. Ozerov. As spends in Russia national money? Sulfurs.: economic history of Russia. M: the Society of merchants and industrialists of Russia. 2005.
4. V.G. Panskov. Tax burden in the Russian taxation system//the Finance. №11. 1998. p. 18-23.

#### Keywords

Indirect taxes; tax elements; the value-added tax; taxation methods; the fiscal tax function; the tax treatments; privileges under the tax.