

Глава 1. Некоторые вопросы реформирования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации

Введение

В настоящей главе будут рассмотрены изменения в нормативно-правовой базе, регламентирующие вопросы взимания налога на добавленную стоимость, имевшие место в 2001 г., а также перспективы дальнейшего реформирования законодательства о налоге на добавленную стоимость с точки зрения перехода на метод начислений при определении момента возникновения обязательств по налогу, а также ликвидации льготной 10%-ной налоговой ставки, снижения стандартной ставки налога и сокращения перечня товаров (работ, услуг), реализация которых на территории Российской Федерации и при ввозе на территорию Российской Федерации подлежит освобождению от налогообложения.

Перед рассмотрением перспектив дальнейшего реформирования налога на добавленную стоимость необходимо остановиться на основных итогах первого этапа налоговой реформы в части налога на добавленную стоимость. Следует отметить, что при принятии в 2000 г. второй части Налогового кодекса был решен целый ряд важных проблем функционирования системы налога на добавленную стоимость. Так, в число плательщиков НДС были включены индивидуальные предприниматели, а также для налогоплательщиков была предусмотрена возможность выхода из режима плательщика налога на добавленную стоимость в случае, если выручка от реализации товаров (работ, услуг) составляет менее 1 млн руб. за квартал, что позволило снизить как издержки на налоговое администрирование для налоговых органов, так и издержки, связанные с исполнением налогового законодательства, для налогоплательщиков. За счет сокращения перечня услуг, освобождаемых от уплаты НДС, по сравнению с положениями ранее действовавшего закона «О налоге на добавленную стоимость в Российской Федерации» расширена налоговая база. С 1 июля 2001 г. был осуществлен переход от взимания налога по принципу страны происхождения к принципу страны назначения во взаимоотношениях со странами – участниками СНГ. Налоговым кодексом для налогоплательщика была предусмотрена

возможность выбора учетной политики между кассовым методом определения момента возникновения налоговых обязательств и методом начислений (однако следует отметить, что метод начислений, возможность использования которого налогоплательщиками в настоящее время предоставляется Налоговым кодексом, не в полной мере соответствует нормам, общепринятым в мировой практике, так как при использовании этого метода предоставление налоговых вычетов производится аналогично кассовому методу – только при оплате полученных товаров (работ, услуг)).

1.1. Изменения в налоговом законодательстве, регулирующем систему взимания налога на добавленную стоимость, в 2001 г.

В 2001 г. был одобрен ряд изменений и дополнений в начавшую действовать с 1 января 2001 г. главу 21 Налогового кодекса «Налог на добавленную стоимость», наиболее существенным и важным из них следует считать принятие положений, в соответствии с которыми изменился порядок налогообложения периодических печатных изданий, книжной продукции и изделий медицинского назначения. Федеральным законом от 28 декабря 2001 г. № 179-ФЗ внесены изменения и дополнения в ст. 149 и 164 НК РФ, касающиеся введения НДС по ставке 10% в отношении лекарственных средств (включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления), изделий медицинского назначения, а также периодических печатных изданий (за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера).

Необходимость рассмотрения и принятия данного изменения была обусловлена тем обстоятельством, что в 2001 г. реализация книжной продукции и продукции средств массовой информации была освобождена от обложения налогом на добавленную стоимость, однако в соответствии с нормами действовавшего законодательства такое освобождение прекращалось, начиная с 1 января 2002 г. С 1 января 2002 г. также вступила в действие норма Налогового кодекса, в соответствии с которой от налогообложения освобождалась лишь реализация важнейших и жизненно необходимых лекарственных средств и изделий медицинского назначения, в то время как действовавшие в течение 2001 г. нормы старого закона «О налоге на добавленную стоимость в Российской Федерации» предусматривали освобождения от налогообложения всех без исключения лекарственных средств и изделий медицинского назначения.

Действительно, отмена налоговых освобождений с 1 января 2002 г. привела к некоторому росту цен на печатную продукцию, а также на медикаменты (по данным Госкомстата РФ рост цен на печатную продукцию и медикаменты в январе 2002 г. составил около 5%, в то время как ежемесячный рост цен на данные товары в конце 2001 г. не превышал 0,5–0,5%). Однако в тех областях, где такой рост цен может оказаться наиболее чувствительным (в частности, в отношении учебной литературы для средних школ), нам представляется целесообразной прямая компенсация повышенных затрат потребителям такой литературы – школам, библиотекам и т.д. Таким образом, с помощью относительно невысоких бюджетных затрат (с учетом роста налоговых доходов бюджетной системы вследствие снятия налоговых освобождений) можно будет добиться, во-первых, целевой поддержки низкодоходных слоев населения, а во-вторых, снижения издержек на администрирование НДС вследствие включения печатной продукции в общий режим налогообложения.

Также необходимо указать на то, что принятие данного законопроекта создало необходимость возмещения налогоплательщикам за счет средств федерального бюджета отрицательной разницы между суммой налога, взимаемой с покупателей продукции, облагаемой по ставке 10%, и суммой налога, уплаченной поставщикам материальных ресурсов, облагаемых по ставке 20%.

Письмом МНС РФ от 27 декабря 2000 г. № БГ-3-03/461 разъясняется, что возмещение сумм налога на добавленную стоимость при экспорте товаров (работ, услуг) осуществляется налоговыми органами в порядке и сроки, установленные главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации. Решения о возмещении сумм НДС при экспорте товаров (работ, услуг) экспортерам в объеме до 5 млн руб. в течение месяца, а также налогоплательщикам, являющимся традиционными экспортерами, независимо от величины возмещения, принимаются налоговыми органами по месту постановки на учет экспортеров. После принятия решения налоговые органы самостоятельно направляют заключения на возмещение из федерального бюджета сумм НДС в соответствующие органы федерального казначейства для исполнения. Решения о возмещении НДС в объеме свыше 5 млн руб. экспортерам, не являющимся традиционными, принимаются территориальными управлениями МНС РФ. Решения должны приниматься в срок до 2-х месяцев.

Письмом МНС РФ от 12 февраля 2001 г. № ВГ-6-03/130 разъяснено, что организация, в состав которой входят обособленные подразделения,

уплачивает налог на добавленную стоимость по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого из обособленных подразделений. Вместе с тем, учитывая, что 100% НДС, уплачиваемого на территории РФ, поступает в 2001 г. в федеральный бюджет, указанные организации – налогоплательщики налога на добавленную стоимость могут производить в 2001 г. централизованную уплату налога (в целом по организации, включая все обособленные подразделения) по месту нахождения организации. При принятии такого решения организации - налогоплательщики в приказе об учетной политике на 2001 г. для целей налогообложения должны дополнительно указать, в каком порядке будет уплачиваться налог на добавленную стоимость (централизованно или по месту нахождения каждого обособленного подразделения).

Письмом МНС России от 2 марта 2001 г. № ВГ-6-03/184 разъясняется порядок применения п/п. 4 п. 2 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации. Установлено, что выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в случае, если обязательность выполнения таких работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления, не признается реализацией товаров (работ, услуг) и не облагается НДС.

Письмом ГТК РФ от 26 декабря 2001 г. № 01-06/51165 разъясняется порядок взимания с 1 января 2002 г. НДС при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации отдельных категорий товаров. С 1 января 2002 г. не применяются при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации льготы в отношении следующих товаров:

- ☐ лекарственных средств, изделий медицинского назначения, медицинской техники, а также сырья и комплектующих изделий для их производства;
- ☐ сырья, материалов и оборудования, закупаемых предприятиями народных художественных промыслов для производства изделий народных художественных промыслов (п/п. 12 п. 13 Инструкции);
- ☐ технологического оборудования (комплектующих и запасных частей), аналоги которого не производятся в Российской Федерации;
- ☐ продукции средств массовой информации, книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой.

Письмом МНС РФ от 29 июня 2001 г. № ВГ-6-03/502 разъясняется введенный с 1.07.2001 порядок применения косвенных налогов во взаимных торговых отношениях с государствами – участниками СНГ. До 1 июля 2001 г. реализация товаров (работ, услуг) в государства – участники СНГ приравнивалась к реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. При ввозе товаров с территорий государств – участников СНГ, налог на добавленную стоимость таможенными органами Российской Федерации не взимался. С 1 июля 2001 г. при реализации товаров хозяйствующим субъектам государств – участников СНГ (за исключением нефти, включая стабильный газовый конденсат, и природного газа) должна применяться ставка налога на добавленную стоимость в размере 0%. (Таким образом, с 1.07.2001 импортеры уплачивают НДС, а экспортеры имеют право на зачет или возмещение входящего НДС.)

Федеральным законом от 28 декабря 2001 г. № 179-ФЗ внесены изменения и дополнения в ст. 149 и 164 НК РФ, касающиеся введения НДС по ставке 10% в отношении лекарственных средств (включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления), изделий медицинского назначения, а также периодических печатных изданий (за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера).

Письмом МНС РФ от 27 декабря 2000 г. № ВГ-3-03/461 разъясняется, что возмещение сумм налога на добавленную стоимость при экспорте товаров (работ, услуг) осуществляется налоговыми органами в порядке и сроки, установленные главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации. Решения о возмещении сумм НДС при экспорте товаров (работ, услуг) экспортерам в объеме до 5 млн руб. в течение месяца, а также налогоплательщикам, являющимся традиционными экспортерами, независимо от величины возмещения, принимаются налоговыми органами по месту постановки на учет экспортеров. После принятия решения налоговые органы самостоятельно направляют заключения на возмещение из федерального бюджета сумм НДС в соответствующие органы федерального казначейства для исполнения. Решения о возмещении НДС в объеме свыше 5 млн руб. экспортерам, не являющимся традиционными, принимаются территориальными управлениями МНС РФ. Решения должны приниматься в срок до 2-х месяцев.

1.2. Преимущества использования метода начислений для определения момента возникновения обязательств по налогу на добавленную стоимость

В настоящее время согласно положениям ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации определение момента возникновения обязательства налогоплательщика перед бюджетом производится в соответствии с выбранным налогоплательщиком методом – либо по методу начислений (дата реализации определяется как наиболее ранняя из двух дат: даты отгрузки и даты оплаты товаров (работ, услуг), либо по кассовому методу (дата реализации определяется как момент оплаты товаров (работ, услуг)). При этом, если дата реализации товаров (работ, услуг) определяется в соответствии с выбранной налогоплательщиком учетной политикой, то право на вычет сумм налога на добавленную стоимость всем налогоплательщикам вне зависимости от избранной учетной политики предоставляется только при оплате налогоплательщиком приобретенных товаров (работ, услуг). Таким образом, даже в случае, если налогоплательщик избрал в своей учетной политике определение момента возникновения налоговых обязательств по НДС в соответствии с методом начислений, применяется несимметричный метод начислений, при котором налоговые обязательства по «входящему» налогу возникают в момент отгрузки товара (выполнения работы, оказания услуги), а право на налоговый вычет предоставляется не в момент получения счета-фактуры, а только при оплате поставленного товара (выполненной работы, оказанной услуги) налогоплательщиком.

В результате сложившегося положения для большинства налогоплательщиков возникают стимулы к ведению учетной политики по кассовому методу, в то время как метод начислений имеет ряд преимуществ, наличие которых дает основания для предложения об обязательном введении симметричного метода начислений (т.е. метода, при котором как налоговые обязательства, так и право на вычет возникают в момент отгрузки (предъявления счета-фактуры) либо оплаты товара).

Во-первых, следует отметить, что использование метода начислений при определении момента возникновения обязательств по налогу на добавленную стоимость позволяет с большей точностью определить базу налогообложения. В соответствии с теоретическими соображениями базой налога на добавленную стоимость является текущее потребление товаров

(работ, услуг). При этом предполагается, что такое текущее потребление осуществляется в момент поставки (предоставления товаров или услуг), а не в момент оплаты, поскольку, как правило, момент платежа не связан с моментом потребления товара или услуги¹. Вместе с тем при использовании кассового метода налогоплательщику предоставляется больше возможностей в области манипулирования временем платежей, чем возможностей по манипулированию временем отгрузки товара (оказания услуги) при использовании метода начислений, что также является аргументом в пользу использования метода начислений.

Во-вторых, необходимо указать на то обстоятельство, что при использовании метода начислений существенно снижаются издержки на администрирование (в части определения обязательств по НДС, но не в части определения правомерности требований о предоставлении налоговых вычетов), так как для определения момента возникновения налогового обязательства достаточно определить факт предъявления счета-фактуры (отгрузки товара), не определяя момент его оплаты. При использовании кассового метода налоговые органы должны установить как факт отгрузки товара (выполнения работы, оказания услуги), так и факт осуществления платежа. Использование счетов-фактур при одновременном введении метода начислений повышает возможности налоговых органов по контролю за исполнением налоговых обязательств².

В-третьих, как уже говорилось выше, использование в учетной политике налогоплательщика кассового метода позволяет менять в своих интересах как время осуществления платежа, так и момент возникновения налоговых обязательств. При этом манипулирование временем осуществления платежа, как правило, производится в виде реализации товаров через короткоживущие фирмы-посредники, уклоняющиеся от налогообложения и задерживающие оплату за поставленных товаров. Использование метода начислений, таким образом, противодействует накоплению неплатежей за поставленные товары (работы, услуги), вследствие того, что при введении метода начислений у налогоплательщиков возникают стимулы к обеспечению скорейшей выплаты задолженности по оплате товаров (работ, услуг), так как становится необходимым получить денежные средства для исполнения налоговых обязательств перед бюджетом.

¹ См. *A. Tait. Value Added Tax: International Practice and Problems*. IMF, 1988.

² См. подробнее: *H.H. Zee. Value-Added. Tax // Tax Policy Handbook*, P. Shome, ed. IMF, 1995.

В-четвертых, переход на использование метода начислений может служить источником дополнительных бюджетных доходов. С точки зрения бюджетных доходов – использование метода начислений позволяет бюджету получать налоговые доходы с наименьшим разрывом между поставкой продукции (по сути – реальным осуществлением налогооблагаемой операции) и подачей налоговой декларации. Единовременное увеличение налоговых доходов при повсеместном переходе на использование метода начислений происходит по причине необходимости внесения в бюджет налоговых платежей в отношении товаров (работ, услуг), которые были отгружены, но не оплачены к моменту перехода на использование метода начислений (для того, чтобы демпфировать единовременный прирост налоговых обязательств, необходимо использовать переходные правила, которые подробнее рассматриваются ниже). Вместе с тем, помимо единовременного прироста налоговых доходов, можно рассчитывать на постоянное увеличение налоговых доходов – при использовании метода начислений налоговые доходы поступают в бюджет в течение меньшего времени с момента совершения операции. В этой ситуации степень увеличения бюджетных доходов по сравнению с применением кассового метода зависит от трех показателей: периода, прошедшего с момента отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) до момента оплаты товаров (работ, услуг); темпов инфляции; темпов роста экономики. Очевидно, что при существенной инфляции бюджетные доходы при использовании метода начислений будут выше, чем при применении кассового метода.

В-пятых, необходимо отметить, что в случае, если законодательство предусматривает недопустимость оплаты товара (работы, услуги) или его поставки (выполнение, оказание) без предъявления соответствующего счета-фактуры, использование метода начислений приводит к снижению издержек налогоплательщиков на налоговый учет, так как для определения суммы налоговых обязательств и налоговых вычетов достаточно ведения книги учета счетов-фактур и возможно не фиксировать в отчетности даты и суммы платежей. Более того, предприятия (в особенности, предприятия среднего и крупного бизнеса), как правило, ведут внутренний управленческий и финансовый учет по методу начислений, так как такой метод в большей степени отражает экономическое положение предприятия, чем кассовый метод³.

³ Подробнее о режимах НДС для предприятий малого бизнеса см. в: *Fiscalité et petites entreprises*. Paris: Organisation de coopération et de développement économique, 1994.

1.3. Предложения по изменению законодательства с целью предотвращения уклонения от уплаты налога при переходе на метод начислений при исчислении обязательств по налогу на добавленную стоимость

В соответствии с аргументами в пользу перехода на метод начислений при исчислении обязательств по налогу на добавленную стоимость, изложенными выше, предлагается в ближайшее время ввести в действие с помощью поправок в действующее законодательство использование симметричного метода начислений при определении как момента возникновения обязательств по налогу, так и момента возникновения права на налоговые вычеты. Необходимость такой поправки состоит в отсутствии в тексте Кодекса (прежде всего в ст. 167 и ст. 171) требований об обязательной оплате поставленных налогоплательщику товаров (работ, услуг) в качестве условия для возникновения права на налоговый вычет. Одновременно предполагается отмена двух вариантов учетной политики налогоплательщика.

Необходимо указать на то обстоятельство, что использование симметричного метода начислений (т.е. одновременное определение налоговых обязательств и суммы налоговых вычетов по методу начислений) порождает несколько новых по сравнению с действующей ситуацией возможностей для уклонения от исполнения налоговых обязательств. Ниже будут рассмотрены некоторые стандартные способы уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость при использовании метода начислений и способы борьбы с ними⁴.

Ложные счета-фактуры. Определение суммы налоговых обязательств по методу начислений подразумевает, что расчет суммы налога на добавленную стоимость к уплате происходит на основании «входящих» и «исходящих» счетов-фактур без подтверждения факта уплаты налога соответствующими налогоплательщиками. В такой ситуации при отсутствии либо невысоком качестве перекрестных проверок налогоплательщиков со стороны налоговых органов появляется возможность увеличения суммы налоговых вычетов и минимизации суммы налога к уплате с использовани-

⁴ Подробнее об этом см.: *Трунин И.* Налог на добавленную стоимость / Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. Серия «Научные труды ИЭПП», № 19Р. М., ИЭПП, 2000. С. 415–601.

ем инструмента ложных счетов-фактур. Под ложными счетами-фактурами будем понимать счета-фактуры, в которых указанная стоимость поставленных товаров (работ, услуг) не соответствует сумме, уплаченной за указанные в счете-фактуре товары (работы, услуги). В результате, при определении суммы налоговых обязательств по НДС по методу начислений возникает спрос на ложные счета-фактуры со стороны недобросовестных налогоплательщиков. Стоимость такого счета-фактуры определяется указанной в нем суммой налога на добавленную стоимость, что создает предпосылки для возникновения «теневого рынка» счетов-фактур. Спрос на указанном рынке предъявляют налогоплательщики, имеющие обязательства по НДС, возникшие в результате реализации продукции, изготовленной с применением сырья и материалов, которые были приобретены у плательщиков налога.

Минимизация обязательств налогоплательщиков перед бюджетом с применением ложного счета-фактуры осуществляется путем увеличения размера налоговых вычетов на сумму, указанную в таком счете-фактуре без осуществления оплаты поставки соответствующих товаров (работ, услуг). Таким образом, доход налогоплательщика после уплаты НДС увеличится на сумму недоначисленного налога на добавленную стоимость за вычетом издержек на приобретение ложного счета-фактуры⁵. Предложение на рынке ложных счетов-фактур обеспечивают лица, чья деятельность заключается в производстве и сбыте фальшивых документов, либо налогоплательщики с отрицательной величиной обязательства по налогу на добавленную стоимость при плохо организованной системе возмещения сумм налога из бюджета. В число таких налогоплательщиков могут войти экспортеры, у которых реализация продукции подлежит налогообложению по нулевой ставке, а сумма «входящего» налога подлежит возмещению из бюджета, налогоплательщики, производящие товары (работ, услуги), которые подлежат налогообложению по льготной ставке, и осуществляющие закупки материалов, облагаемые по стандартной ставке, а также прочие налогоплательщики, у которых в силу различных причин периодически возникает отрицательная разница между суммами «исходящего» и «входящего» НДС. При отсутствии перекрестных проверок, низких шансах на получение возмещения из бюджета, а также отсутствии контроля за уп-

⁵ Аналогично ложный счет-фактура может быть использован для увеличения затрат на производство и реализацию продукции, что приведет к уменьшению налогооблагаемой прибыли. Также ложное обязательство может уменьшить активы предприятия в целях сокращения налога на имущество предприятий.

латой сумм налога на добавленную стоимость при определении налоговых обязательств по методу начислений с использованием счетов-фактур налогоплательщики, у которых образуются отрицательные обязательства по НДС, имеют возможность выставить ложный счет-фактуру, не увеличивая собственные налоговые обязательства и получив некоторую компенсацию, эквивалентную стоимости ложного счета-фактуры.

Для борьбы с возникающими стимулами к применению ложных счетов-фактур возможно принятие следующих мер⁶:

1) Необходимо, чтобы законодательство, как и в настоящее время, содержало положение, ограничивающее круг лиц, имеющих право выставить счета-фактуры с указанием НДС. Например, в соответствии со ст. 169 Налогового кодекса РФ счета-фактуры не составляются лицами, освобожденными от обязанностей налогоплательщика. При этом целесообразно, чтобы выставление счета-фактуры с указанием НДС организацией (индивидуальным предпринимателем), который не вправе этого сделать, влекло за собой ответственность не только покупателя (в настоящее время НДС по таким счетам-фактурам не принимается к вычету). Налоговое законодательство должно содержать положение, определяющее ответственность за выставление ложных счетов-фактур. Необходимость такого положения особенно важна в связи с новым порядком налогообложения предприятий малого бизнеса, в соответствии с которым плательщики единого налога на вмененный доход, а также предприятия, использующие упрощенную систему налогообложения для малого бизнеса, освобождаются от уплаты налога на добавленную стоимость.

3) Налоговое законодательство должно содержать положения, регламентирующие порядок учета и хранения бланков счетов-фактур перед их выставлением, порядок учета и хранения выставленных счетов-фактур и их

⁶ См.: *Jap K.S.* The Value-Added Tax Law in Force // *Bulletin for International Fiscal Documentation*, International Bureau of Fiscal Documentation (Amsterdam), Vol. 40 (July 1986). P. 315–318.

⁷ Для англосаксонской системы права характерно использование для целей борьбы с указанными нарушениями так называемого общего правила, направленного против уклонения от уплаты налога (*general anti-abuse rule*). Указанное правило позволяет применять санкции к налогоплательщику даже в том случае, если формально экономическая операция являлась законной, но, тем не менее, удалось представить доказательства того, что единственной ее целью было уклонение от уплаты налогов.

копий (по поставленным и закупленным товарам и услугам), а также период хранения счетов-фактур, полученных налогоплательщиком.

4) Необходимо проведение регулярных общих налоговых проверок плательщиков налога на добавленную стоимость, а также выборочных проверок порядка учета счетов-фактур и правильности их составления.

5) В случае возникновения подозрений со стороны налоговых органов необходимо проведение перекрестных проверок предприятий с целью установления соответствия друг другу различных экземпляров счетов-фактур. Условия и порядок проведения таких проверок должны быть также закреплены в налоговом законодательстве.

6) Налоговое законодательство должно предусматривать, что в случае возникновения подозрений о выставлении ложных счетов-фактур организацией производится сквозная проверка предприятий, подозреваемых в использовании таких счетов-фактур. Проверка должна касаться оборотных активов предприятия, правильности ведения бухгалтерского учета, сопоставления записей в учетных регистрах с отдельными экземплярами счетов-фактур.

7) В качестве радикальной меры по борьбе с неправомерным принятием НДС к зачету по ложным счетам-фактурам возможно принятие мер, в соответствии с которыми организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие свою деятельность в течение срока менее установленного законодательством, уплачивают налог, указанный ими в предъявляемых счетах-фактурах, за покупателя. В этой ситуации, даже при принятии покупателем соответствующей суммы к вычету, бюджет не несет потерь, так как сумма вычета будет равна сумме полученных бюджетных доходов. Однако следует отметить, что данная мера существенно повышает издержки на выполнение налогового законодательства для всех налогоплательщиков, включая добросовестных.

8) Необходимы регулярные налоговые проверки организаций и индивидуальных предпринимателей, освобожденных от обязанностей налогоплательщиков.

9) Необходима разработка системы контроля со стороны налоговых органов за правильностью исчисления и уплаты НДС налогоплательщиками. В частности, автоматизированная система налогового контроля должна сопоставлять суммы налоговых обязательств по НДС и суммы налога, принятые к зачету отдельными налогоплательщиками, интенсивность операций по реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщиками с отрицательными значениями налоговых обязательств иным плательщикам НДС с

целью выявления отклонений и подачи сигнала для начала внеочередной налоговой проверки.

Фальсификация бухгалтерских записей. Этот вид уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость состоит в искажении записей в учетных регистрах либо в счетах-фактурах. Основным методом борьбы с подобным методом уклонения от уплаты налогов являются регулярные сплошные и выборочные налоговые проверки, так как умышленное искажение бухгалтерских записей производится в масштабах одной фирмы⁸. Для уменьшения нагрузки на налоговые органы при осуществлении проверок обычно предпринимаются следующие меры, уже предусмотренные действующим налоговым законодательством:

1) Законодательно установленные правила ведения бухгалтерского учета, включая правила учета и хранения счетов-фактур и особые правила бухгалтерского учета для малых предприятий.

2) Законодательно установленные форма и содержание счетов-фактур.

3) Установление нижних границ оборота, необходимого для регистрации предприятий в качестве плательщика НДС. Такие ограничения необходимы для поддержания количества налогоплательщиков на уровне, не обременительном для проведения качественных проверок квалифицированными налоговыми инспекторами, а также для устранения большой группы потенциальных подозреваемых в уклонении от уплаты НДС.

Помимо перечисленного, необходимо введение в действие автоматизированной системы налогового контроля, которая бы позволяла сопоставить суммы, указанные в предъявляемых счетах-фактурах, и суммы, принимаемые к вычету налогоплательщиками. Расхождение указанных значений должно сигнализировать о необходимости проведения перекрестной проверки.

Короткоживущие предприятия. Такого рода фирмы могут существовать в течение одного или нескольких месяцев, совершая операции, ведущие к возникновению налоговых обязательств, после чего прекращать свою деятельность. Особую опасность, с точки зрения создания возможностей по уклонению от налогообложения, использование короткоживущих предприятий приобретает при определении момента возникновения налоговых обязательств по НДС в соответствии с методом начислений. Уклонение от уплаты налогов осуществляется с помощью подобных механиз-

⁸ См. *A. Buckett. VAT Enforcement and Appeal Manual*. London: Butterworths, 1986.

мов при оказании такими предприятиями услуг, трудно поддающихся точной стоимостной оценке, а также при существовании связей (или сговора) между короткоживущей фирмой-поставщиком и предприятием-покупателем услуг. Обычно компания, имеющая своей целью минимизировать налоговые платежи, создает аффилированное предприятие, оказывающее данной компании некие услуги, подлежащие обложению налогом на добавленную стоимость. Материнское предприятие производит платежи за оказанные услуги и получает право на вычет в отношении уплаченного НДС, а аффилированное предприятие сворачивает деятельность до уплаты налогов в государственный бюджет, сохраняя, таким образом, в распоряжении владельцев как сумму налога, так и средства, уплаченные по договору оказания услуг.

С использованием короткоживущих предприятий возможно применение другого широко распространенного способа минимизации налоговых обязательств, связанного с реализацией продукции аффилированным с производителем короткоживущим предприятием по заниженным ценам и последующей перепродажей аффилированным с производителем предприятием по реальным ценам. В этом случае добавленная стоимость аккумулируется в короткоживущем предприятии, которое сворачивает свою деятельность, не выполнив соответствующих налоговых обязательств. Однако необходимо отметить, что использование данного способа возможно и при кассовом методе определения налоговых обязательств, поэтому мы не будем подробно останавливаться на нем в данном исследовании.

Борьба с этим механизмом ухода от исполнения своих налоговых обязательств не может быть успешной в результате принятия мер только налоговой политики или налогового администрирования – необходимы решения по изменению ответственности за регистрацию предприятий. Тем не менее наиболее эффективными в данном случае являются следующие шаги:

- 1) Необходимо с осторожностью относиться к предоставлению статуса налогоплательщика вновь созданным предприятиям, по поводу которых есть подозрение в аффилированности с другими плательщиками НДС.

- 2) При регистрации предприятия налоговые органы должны произвести проверку на предмет подлинности документов лица, регистрирующего предприятия, удостовериться в соответствии характера деятельности предприятия его статусу путем выяснения, имеет ли вновь созданное предприятие постоянное место ведения деятельности, персонал, а также не имели

ли собственники предприятия отношение к делам по уклонению от уплаты налогов в прошлом.

3) За деятельностью вновь зарегистрированной организации необходим особый контроль со стороны налоговых органов, имеющий целью удостовериться в своевременности внесения налоговых платежей, а также в намерении осуществлять деятельность в течение длительного времени.

4) Налоговое законодательство может предусматривать введение для вновь создаваемых предприятий, осуществляющих свою деятельность в определенных областях, системы авансовых платежей, которая предусматривает регистрацию предприятия при условии предварительного внесения прогнозных сумм налоговых обязательств для нескольких месяцев первоначального функционирования предприятия. В случае превышения авансовых платежей над фактически возникшими налоговыми обязательствами налоговые органы обязаны возместить сумму превышения с учетом процента за пользование денежными средствами.

5) В некоторых случаях налоговое законодательство может предусматривать регистрацию предприятия-поставщика некоторых видов услуг (например, консультационные, образовательные услуги, ремонтные работы и прочие виды услуг, стоимостная оценка реальной стоимости которых в ряде случаев затруднена) с оговоркой, заключающейся в том, что сумма налога на добавленную стоимость, указанная в счете-фактуре, перечисляется покупателем напрямую на счета налоговых органов, а налогоплательщик (поставщик услуг) впоследствии имеет право на возмещение сумм налога, уплаченных при приобретении сырья и материалов.

6) В силу того обстоятельства, что с целью облегчения процесса ликвидации короткоживущих предприятий для регистрации последних обычно используются утерянные документы физических лиц, необходимо более тесно интегрировать деятельность регистрирующих, налоговых органов и органов внутренних дел.

Трансфертное ценообразование. В контексте рассмотрения направлений совершенствования налогового законодательства с целью предотвращения уклонения от налогообложения необходимо обратить внимание на трансфертное ценообразование в рамках группы аффилированных предприятий, используемое в целях минимизации суммы налоговых платежей по группе компаний⁹. В российской практике трансфертное ценообразова-

⁹ См. *P. Raimondos-Mueller*. Transfer pricing rules and competing governments // *Oxford Economic Papers*, 2002, Vol. 54, issue 2. P. 230–246.

ние для минимизации платежей налога на добавленную стоимость наносит особо крупный ущерб в сочетании с инструментом короткоживущих предприятий при осуществлении экспорта продукции и соответствующем налогообложении по нулевой ставке. В этом случае создается короткоживущее предприятие – посредник, которое приобретает продукцию у производителя и реализует компании – экспортеру. В данном предприятии с помощью трансфертных цен аккумулируется основная доля добавленной стоимости и, соответственно, налоговых обязательств. В дальнейшем такое предприятие ликвидируется без исполнения налоговых обязательств, а предприятие – экспортер претендует на возмещение уплаченного налога при экспорте. В результате государственный бюджет не только недополучает налоговые доходы, но также несет убытки вследствие необходимости выплаты возмещения уплаченного налога экспортеру. Вместе с тем такая схема используется и в производственно-хозяйственных циклах, не связанных с экспортом продукции. В последнем случае ущерб государственному бюджету наносится только в результате невыполнения своих налоговых обязательств аффилированным предприятием – посредником.

В целях борьбы с описанным видом уклонения от налогообложения необходимо внесение изменений в налоговое законодательство, направленных на совершенствование системы контроля за трансфертным ценообразованием в рамках группы аффилированных компаний, а также на усиление контроля за исполнением налоговых обязательств всеми налогоплательщиками. (Подробнее о трансфертном ценообразовании см. главу 8).

Уклонение от налогообложения при применении нулевой ставки НДС. Выше, в числе прочих методов уклонения от налогообложения, были рассмотрены два способа минимизации налоговых обязательств, ущерб от использования которых возрастает при налогообложении по нулевой ставке налога на добавленную стоимость – это трансфертное ценообразование и короткоживущие предприятия. В этой связи необходимо обратить особое внимание на меры, противодействующие неправомерному получению возмещения уплаченного налога на добавленную стоимость при налогообложении товаров (работ, услуг) по нулевой ставке. Как уже упоминалось выше, в настоящее время такой вид уклонения от налогообложения применяется в российской практике с использованием короткоживущих предприятий – посредников (т.е. налогоплательщик, реализующий продукцию, облагаемую по ставке 0%, закупает данную продукцию у аффилированных посредников, не исполняющих свои налоговые обязательства). По-

этому любые меры, противодействующие данному виду уклонения и лежащие в области законодательства, регулирующего налог на добавленную стоимость, носят паллиативный характер без внесения фундаментальных изменений в законодательство, направленных на борьбу с использованием короткоживущих предприятий для уклонения от налогообложения. С учетом этого обстоятельства можно предложить несколько мер, противодействующих неправомерному получению возмещения уплаченного налога при налогообложении по нулевой ставке, однако при этом необходимо иметь в виду, что данные меры не способствуют устранению основной причины для использования такого метода уклонения от налогообложения.

В качестве одной из мер можно предложить ввести в перечень документов, предоставляемых в налоговые органы для подтверждения права на налогообложение по нулевой ставке, документы, подтверждающие уплату налогоплательщиком налога поставщику товаров (работ, услуг). Другими словами, при введении метода начислений в настоящее время представляется возможным сохранение несимметричности при налогообложении по нулевой ставке (возникновение права на вычет только при подтверждении фактической уплаты «входящего» НДС), так как при применении такой ставки налогоплательщик имеет право на возмещение уплаченного налога, что в случае принятия к вычету уплаченного налога по предъявлению счета-фактуры создает благоприятные условия для неправомерного получения возмещения. Однако, как уже говорилось выше, при использовании в целях уклонения короткоживущих предприятий такая мера не способна значительно противодействовать уклонению от налогообложения.

Другой мерой, противодействующей уклонению от налогообложения при уплате НДС по нулевой ставке, может служить введение в законодательство положений, обязывающих налоговые органы при получении требований о возмещении уплаченных сумм НДС осуществлять проверку исполнения налоговых обязательств всех предприятий, участвующих в производственно-коммерческом цикле. При этом возмещение налога осуществляется только в том случае, если все предприятия исполнили свои налоговые обязательства. Однако при использовании данного метода необходимо определить понятие «изготовителя». Также следует отметить, что применение данного метода значительно усложнит налоговое администрирование, что снижает достоинства метода начислений. Одновременно необходимо указать на то обстоятельство, что введение запрета на выплату возмещения уплаченного налога налогоплательщику, реализующему товары (работы, услуги), облагаемые по нулевой ставке, в зависимости от ис-

полнения налоговых обязательств иными налогоплательщиками является сомнительным с точки зрения соблюдения положений первой части Налогового кодекса.

В целях смягчения негативных последствий введения метода начислений для налогоплательщиков, которые до введения в действие данного метода утвердили в учетной политике для целей налогообложения дату возникновения обязанности по уплате НДС по мере поступления денежных средств (кассовому методу), представляется целесообразным принять переходные правила. Сущность таких правил заключается в предоставлении указанным налогоплательщикам права на рассрочку уплаты в бюджет дополнительно возникших налоговых обязательств. Предоставлять рассрочку необходимо на срок до 12 месяцев (или на иной указанный в законодательстве срок, например – до 18 или 24 месяцев) при наличии заявления налогоплательщика о предоставлении рассрочки.

В соответствии с предлагаемыми переходными правилами налогоплательщики, которые по состоянию на момент введения обязательного использования метода начислений для определения момента возникновения налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость использовали кассовый метод определения момента возникновения обязательств, определяют общую сумму налоговых обязательств перед бюджетной системой по операциям по отгрузке товаров, (оказанию услуг, выполнению работ), которые были осуществлены, но оплата за которые не была получена, до вступления в силу закона об обязательном применении метода начислений. В аналогичном порядке указанные налогоплательщики определяют сумму налоговых вычетов по полученным до применения метода начислений товарам (работам, услугам), оплата за которые не была произведена. В случае, если сумма налоговых обязательств, определенных описанным образом, превышает сумму налоговых вычетов, исчисленных по товарам (работам, услугам), полученным, но не оплаченным на момент вступления в силу обязательного к применению метода начислений, налогоплательщик получает право на внесение этой суммы в бюджет в течение года двенадцатью равными долями. В случае, если в соответствии с рассмотренными правилами определения суммы налоговых обязательств и налоговых вычетов, налогоплательщик получил превышение суммы налоговых вычетов в отношении товаров (работ, услуг), полученных, но не оплаченных до момента вступления в силу обязательного применения метода начислений, над суммой налоговых обязательств в отношении товаров (работ, услуг), отгруженных (выполненных, оказанных), но оплата за которые

не была получена до введения метода начислений, вступает в действие общий порядок зачета такой отрицательной разницы в счет иных налоговых обязательств налогоплательщика и возмещением остатка из бюджета в соответствии с положениями ст. 176 Налогового кодекса Российской Федерации.

Рассмотренный порядок перехода на обязательное применение метода начислений при определении обязательств по налогу на добавленную стоимость позволяет снизить одномоментный рост налоговых обязательств для налогоплательщиков, которые до применения метода начислений использовали кассовый метод.

1.4. Предложения по отмене льготной налоговой ставки в 10%, снижению стандартной налоговой ставки и сокращению перечня освобождений от уплаты НДС

Совершенствование системы взимания налога на добавленную стоимость в части предоставления освобождений от уплаты НДС и ликвидации льготной ставки налога в размере 10% следует производить по следующим направлениям.

Во-первых, необходимо отменить 10%-ную ставку налога (в 2001 г., по данным Министерства по налогам и сборам, по данной льготной ставке облагалось около 10% налогооблагаемой базы) с одновременным принятием мер в области социальной защиты населения.

Во-вторых, необходимо существенно сократить количество освобождений от уплаты налога при реализации на территории Российской Федерации, перечисленных в настоящее время в ст. 149 Налогового кодекса. При этом следует принять следующие меры в области внесения изменений в ст. 149:

1) Исключить (перенести в другие статьи Налогового кодекса) освобождения от уплаты налога, возникающие вследствие отсутствия объекта налогообложения.

2) Сохранить в ст. 149 освобождения от уплаты налога, являющиеся стандартными для стран, взимающих налог на добавленную стоимость (см. *табл. 1.1*).

Таблица 1.1

Основные «стандартные» категории товаров и услуг, освобождаемых от обложения налогом на добавленную стоимость в странах ОЭСР

1. Финансовые и страховые услуги (банковские операции, страхование и перестрахование, финансовые услуги и т.д.)
2. Общественные и квазиобщественные блага (здравоохранение, образование, телекоммуникации и связь, общественный транспорт)
3. Услуги в области культуры и искусства
4. Лотереи и тотализаторы
5. Операции с недвижимостью (продажа земельных участков, зданий, сдача в аренду недвижимого имущества)
6. Некоммерческая деятельность некоммерческих организаций, благотворительная деятельность

Источник: Consumption Tax Trends. Paris: OECD, 2001.

3) Сохранить в ст. 149 освобождения, обусловленные положениями действующего законодательства либо особенностями хозяйственной деятельности.

В-третьих, необходимо внести изменения в ст. 150, регламентирующую предоставление освобождений от уплаты НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации. При этом изменения должны быть направлены как на приведение положений ст. 150 в соответствие с положениями ст. 149, а также на соблюдение международных договоренностей и иных особенностей хозяйственной деятельности, установленных действующим законодательством.

Согласно расчетам Министерства финансов РФ, в условиях бюджета 2002 г. отмена основных льгот даст следующие бюджетные эффекты (см. табл. 1.2):

Таблица 1.2

	Млрд руб.
1. Прогноз поступлений по НДС	712,4
2. Отмена льгот:	
На медицинские товары	+14,2
На медицинские услуги	+9,5
На услуги по перевозке пассажиров	+10,3
На ритуальные услуги, похоронные принадлежности	+1,8
На услуги в сфере образования	+14,5
На услуги, оказываемые учреждениями культуры в сфере культуры и искусства	+3,5

Таблица 1.2 продолжение

	Млрд руб.
На товары, производимые и реализуемые общественными организациями инвалидов и пр.	+0,5
На изделия художественных промыслов	+0,02
На реализацию необработанных алмазов обрабатывающими предприятиями	+0,3
На услуги по предоставлению в аренду спортивных сооружений	+0,3
На НИОКР	+9,3
На реализацию путевок в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения	+8,3
На проведение работ по тушению пожаров	+0,3
На реализацию с/х продукции собственного производства	+1,2
На ввоз технологического оборудования, ввозимого в качестве вклада в уставные капиталы	+3,8
На услуги ЖКХ	+19,1
<i>Всего:</i>	+97,1
3. Отмена 10%-ной ставки	+76,1

Наиболее спорными среди указанных позиций представляются оценки бюджетных эффектов по льготам на услуги по перевозке пассажиров, на услуги в сфере образования, на услуги, оказываемые учреждениями культуры в сфере культуры и искусства и на услуги ЖКХ. С учетом того факта, что бюджетные дотации составляют значительную часть оплаты за данные виды услуг и, соответственно, оплата пользователями может не покрывать все затраты, облагаемые НДС, суммы НДС, принимаемые к возврату, могут превосходить суммы НДС, уплачиваемые предоставляющими услуги организациями, и совокупный налоговый эффект может оказаться отрицательным. К сожалению, имеющаяся статистика не позволяет провести независимые расчеты по всем категориям льгот, за исключением льготы на услуги по перевозке пассажиров.

К моменту подготовки данной работы Госкомстат РФ опубликовал данные о структуре доходов расходов предприятий общественного пассажирского транспорта только за 1998 г. С учетом того, что доля расходов на материальные затраты в целом по транспорту в 1998–2000 гг. увеличилась, а доля бюджетных ассигнований в доходах транспортных предприятий за этот же период сократилась, можно предположить что наши оценки будут смещены в сторону занижения чистого бюджетного эффекта.

По данным Госкомстата РФ, в 1998 г. собственные доходы составляли от 65% до 78% от общего объема доходов предприятий общественного пассажирского транспорта, а на затраты, облагаемые НДС, приходится от 50% до 83% от всех затрат предприятий. Таким образом, как видно из *табл. 1.3*, при отмене льготы по НДС чистый бюджетный эффект будет положительным для всех видов общественного пассажирского транспорта, кроме метрополитена, что подтверждают оценки Министерства финансов РФ.

Таблица 1.3

	Рентабельность	Доля бюджетных ассигнований в доходах	Доля налоговых платежей в расходах	Доля расходов на оплату труда и социальные платежи	Бюджетный эффект в долях объема услуг
Автобусный	-3,7%	12,2	7,5	32,4	+3,3
Трамвайный	-7,8%	35	3,6	46,8	+0,9
Троллейбусный	-9,5%	30	4,8	46	+1,5
Метрополитен	-1,6%	24,8	2,6	14,9	-2,3

Как показывают наши расчеты, в случае отмены льгот и введения единой ставки НДС прежний уровень поступлений по НДС может быть достигнут при снижении ставки вплоть до 16% (см. *табл. 1.4*).

Таблица 1.4

Ставка НДС	20% + 10%	20%	18%	17%	16%
Объем поступлений НДС в условиях 2002 г. (млрд руб.)	712,4	885,6	797,0	752,8	708,5

По расчетам Министерства по налогам и сборам РФ возможности снижения унифицированной процентной ставки значительно меньше. В частности, при условии отмены 10%-ной ставки НДС и отмены всех льгот за исключением банковских и страховых операций и операций на рынке ценных бумаг прежний уровень поступлений по налогу может быть сохранен при снижении ставки не ниже 18,5%.

Отличие результатов расчетов определяется различными методологическими подходами к определению дополнительных доходов по НДС за счет отмены льгот.

Во-первых, используемый нами расчет Минфина РФ основан на прогнозных оценках поступлений по НДС в 2002 г., тогда как расчеты МНС –

на фактическом исполнении за первое полугодие 2001 г. Соответственно, различия в расчетах могут быть вызваны сезонностью в поступлении налога и изменениями в структуре налоговой базы в 2001 и 2002 гг. Тем не менее оценка действующей эффективной ставки (около 19%) в обоих случаях одинакова.

Во-вторых, МНС в своих расчетах не учитывало поступления по НДС через ГТК. Учет отмены ряда льгот по НДС при импорте также приводит к снижению расчетной унифицированной ставки.

В-третьих, в своих расчетах мы использовали готовые оценки Министерства финансов РФ бюджетных эффектов от отмены льгот, рассчитанные при предположении применения 20% ставки к налогооблагаемой базе по данным операциям. В то же время МНС производил первоначальный расчет расширенной (с учетом операций, по которым отменены льготы) налоговой базы, после чего к ней применялась новая, пониженная, ставка. Таким образом, бюджетные эффекты от отмены льгот в наших расчетах и расчетах Минфина являются несколько завышенными по сравнению с оценками МНС.

Сопоставление результатов и методологии наших расчетов и расчетов МНС позволяет сделать вывод о том, что при условии отмены ряда льгот унифицированная ставка НДС должна находиться в пределах от 16% до 18,5%. При этом 16% является, фактически, крайней нижней оценкой возможного снижения унифицированной ставки. При ставке ниже 16%, без учета возможного повышения уровня собираемости налога из-за снижения ставки, ожидается снижение поступления по НДС ниже текущего уровня.

Для оценки рассматриваемых предложений по реформированию законодательства о налоге на добавленную стоимость с точки зрения международного опыта взимания НДС необходимо принимать во внимание перечень основных стандартных категорий товаров и услуг, освобождаемых от НДС в странах Организации экономического сотрудничества и развития (см. *табл. 1.1*). Справочная информация о перечне товаров (работ, услуг), реализация которых на территории Российской Федерации и ввоз которых на территорию Российской Федерации освобождается от налогообложения, приведена в Приложении 1.