

И.Трунин,
*Институт экономики переходного
периода*
trounin@iet.ru

Предложения по совершенствованию администрирования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации

В материалах Института экономики переходного периода подробно рассматривались различные способы уклонения от налога на добавленную стоимость в Российской Федерации, а также были проанализированы возможные последствия использования в России такого инструмента администрирования НДС, как специальные НДС-счета¹.

В представленной работе будут рассмотрены способы совершенствования администрирования налога на добавленную стоимость, альтернативные обсуждающейся в настоящее время схеме уплаты данного налога с использованием специальных НДС-счетов.

Необходимо отметить, что в данном материале не предлагается принципиально новых мер в области администрирования НДС. Последовательное внедрение в России механизмов взимания налога на добавленную стоимость, многократно апробированных в мировой практике, позволит значительно повысить эффективность системы налогового администрирования, не прибегая к таким инструментам, как специальные НДС-счета.

Напомним, что одной из основных проблем, связанных с налогом на добавленную стоимость, в настоящее время является уклонение от налогообложения с помощью короткоживущих предприятий. Такого рода уклонение связано не только с тем, что налогоплательщик НДС имеет возможность незаконной ликвидации без исполнения своих обязательств, но также и с использованием трансфертного ценообразования – группа компаний может использовать аффилированные короткоживущие предприятия с целью концентрации в них добавленной стоимости и последующей ликвидации с

¹ См. НДС-счета в России: анализ возможных последствий // *Финансовые и бухгалтерские консультации*. – №2 (99), февраль 2004 г., стр. 31 – 41, Опыт использования НДС-счетов в Республике Болгария: основные выводы для России // *Ваш налоговый адвокат*. – №1 (27), март 2004 г., стр. 90 – 102

одновременным уклонением от уплаты НДС в отношении большей части добавленной стоимости, создаваемой предприятиями данной группы².

Согласно оценкам ИЭПП³ в настоящее время не существует оснований, однозначно свидетельствующих в пользу того, что проблема уклонения от налогообложения НДС с помощью короткоживущих предприятий приобрела угрожающие масштабы, и ее решение требует принятия экстренных мер в виде обязательного использования специальных НДС-счетов. По нашему мнению, введение НДС-счетов не способно привести ни к значительному росту налоговых доходов бюджетной системы (с учетом административных издержек налоговых органов и издержек налогоплательщиков на исполнение налогового законодательства), ни к повышению общей эффективности налоговой системы. Более того, концентрация усилий органов государственной власти вначале на обосновании необходимости введения такого инструмента налогового администрирования, а впоследствии – на обеспечении его функционирования создаст объективные препятствия для оперативного принятия в послевыборный период мер по реформированию налоговой системы, эффективность которых более очевидна. В части реформирования налога на добавленную стоимость речь идет, прежде всего, о переходе на метод начислений при определении момента возникновения налоговых обязательств, введении единой стандартной налоговой ставки, изменении порядка возмещения НДС из бюджета, предоставлении налогового вычета при осуществлении капитального строительства и т.д.

В этой связи, имея в виду, что предложения по внедрению системы обязательного использования системы специальных НДС-счетов разрабатываются в рамках поставленной Правительством РФ задачи повышения эффективности системы налогового администрирования, по нашему мнению, внедрение в краткосрочной перспективе сформулированных ниже предложений в этой области наряду с принятием мер по совершенствованию экономической конструкции налога на добавленную стоимость позволит не только сделать этот налог более нейтральным и справедливым, но и уже в среднесрочной перспективе добиться роста его собираемости.

² Подробнее см. И. Трунин, *Об использовании короткоживущих предприятий в целях уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и применении специальных банковских счетов для борьбы с данным видом уклонения*, mimeo, М.: ИЭПП, 2003

³ См. И. Трунин, *Специальные НДС-счета в России: анализ возможных последствий*, М.: ИЭПП, 2003 (<http://www.iet.ru/personal/trounin/spezscheta.pdf>)

Совершенствование системы администрирования НДС предлагается осуществить по нескольким направлениям:

- процедуры регистрации налогоплательщиков;
- порядок контроля и мониторинга деятельности налогоплательщиков со стороны налоговых органов;
- процедуры контроля за налогооблагаемыми сделками и неправомерным использованием трансфертного ценообразования;
- определение ответственности за неисполнение законодательства о налогах и сборах;
- процедуры информационного обмена как внутри системы налоговых органов, так и между налоговыми и таможенными органами, органами внутренних дел.

При этом внедрение большей части предлагаемых мер невозможно без внесения существенных изменений и дополнений в Первую часть Налогового кодекса.

1. Процедуры регистрации налогоплательщиков

Рассматривая проблему уклонения от уплаты НДС с помощью короткоживущих предприятий, необходимо отметить, что во всех схемах уклонения от налогообложения короткоживущие предприятия являются зарегистрированными налогоплательщиками НДС. Таким образом, в целях существенного сокращения возможностей незаконной ликвидации таких предприятий, в первую очередь, необходимо принять меры по совершенствованию процедур регистрации налогоплательщиков НДС. В частности, регистрационные процедуры должны содержать механизм, противодействующий получению статуса налогоплательщика подставными лицами (т.е. регистрации налогоплательщиков с помощью недействующих документов, по несуществующим адресам и т.д.). Среди таких мер необходимо отметить следующие.

а) Необходимо расширить и ужесточить требования к информации, предоставляемой лицами при регистрации в качестве налогоплательщиков.

Такая информация должна подтверждать, что лица, являющиеся учредителями налогоплательщика, а также сам налогоплательщик, имеют законное происхождение, а их намерения по ведению уставной деятельности соответствуют действительности. В этих целях, информация, предоставляемая в регистрационные органы, должна содержать следующие сведения:

- Наименование и фактический адрес налогоплательщика, по которому предполагается ведение деятельности. В случае, если фактический ведения деятельности налогоплательщика неизвестен на момент его налоговой регистрации, необходимо предоставление информации о месте фактического проживания основных руководящих лиц налогоплательщика (директора, финансового директора и т.д.), в этом же случае возможно принятие решения о временной государственной регистрации лица.

- Наименования (имена) и фактические адреса основных владельцев или акционеров налогоплательщика. При этом в случае, если владельцами или акционерами налогоплательщика являются юридические лица, налоговые органы (органы, ответственные на регистрацию налогоплательщиков) должны обратиться по месту регистрации данного юридического лица с целью проверки соответствия сведений, предоставленных его учредителями или владельцами (акционерами) данным требованиям. Если такие юридические лица являются нерезидентами, необходимо произвести проверку вида деятельности таких юридических лиц.

- Информация о виде деятельности налогоплательщика в соответствии с международными принципами классификации видов деятельности.

- Фамилии и адреса фактического проживания главного бухгалтера (лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета) налогоплательщика либо адрес фактического ведения деятельности бухгалтерской фирмы, осуществляющей ведение бухгалтерского учета налогоплательщика.

- Наименования и фактические адреса предприятий, аффилированных с регистрируемым налогоплательщиком (степень аффилированности лиц, информация о которых может быть запрошена в ходе регистрации налогоплательщика, должна быть определена дополнительно).

- Информация, представленная для регистрации работников налогоплательщика в качестве плательщиков налога на доходы физических лиц и единого социального налога.

Налоговый кодекс РФ (статья 161) предусматривает, что в случае осуществления налогооблагаемых операций иностранными лицами, не имеющими постоянного представительства в Российской Федерации, определение налоговой базы, удержание и уплата налога должна осуществляться налоговым агентом – российским налогоплательщиком. Необходимо дополнить законодательство нормами,

устанавливающими, что такие налоговые агенты должны иметь постоянное место осуществления деятельности на территории Российской Федерации и нести солидарную ответственность за уплату НДС иностранным лицом.

Необходимо отметить, что перечисленные требования о предоставлении информации должны являться обязательными для всех лиц, обратившихся в налоговые органы с целью регистрации в качестве налогоплательщиков. С целью упрощения процедур верификации представленных сведений необходимо создание системы информационного обмена, объединяющей в единую всероссийскую сеть базы данных различных ведомств, имеющих отношение к перечисленным сведениям (прежде всего, территориальные отделения органов внутренних дел и налоговых органов, органов таможенного контроля).

б) Необходимо ввести процедуру выездной проверки при регистрации лиц в качестве налогоплательщиков.

Работники налоговых органов (органов государственной регистрации) должны производить первоначальную выездную проверку вновь регистрируемых налогоплательщиков с целью подтверждения информации, указанной в регистрационных документах. Основным результатом проведения первоначальной выездной проверки должно являться официальное заключение о соответствии действительности информации, представленной налогоплательщиков при государственной регистрации. Лица, проводящие такую выездную проверку, должны нести уголовную ответственность в случае, если в результате криминального расследования будет доказано, что в результате сговора с налогоплательщиком в этом заключении содержится недостоверная информация о вновь зарегистрированном налогоплательщике.

в) Возможно предоставление статуса налогоплательщика налога на добавленную стоимость вновь регистрируемым предприятиям по истечении определенного срока после государственной регистрации данного лица.

Возможно принятие положения, в соответствии с которым все вновь зарегистрированные организации и индивидуальные предприниматели (за исключением реорганизуемых) являются освобожденными от обязанностей налогоплательщиков НДС (по всем или по некоторым операциям – например, по выполнению работ (оказанию услуг), реализации товаров в рамках торгово-закупочной деятельности и т.д.), что исключает возможность реализации ими товаров (работ,

услуг) с учетом налога на добавленную стоимость (соответственно, исключается и возможность вычета сумм уплаченного НДС из своих налоговых обязательств у контрагентов таких лиц).

С одной стороны, такой срок необходим для того, чтобы предприятие в течение этого времени подтвердило легитимный характер своей деятельности и представило налоговую отчетность в налоговые органы. С другой стороны, законодательство должно содержать положения, предохраняющие добросовестных налогоплательщиков от неблагоприятного воздействия подобного отказа в регистрации в качестве налогоплательщика НДС. Например, предусмотреть возможность предоставления статуса налогоплательщика НДС при условии представления в налоговые органы банковской гарантии на некоторую сумму либо внесения гарантийного платежа. Размер гарантии или гарантийного платежа может быть поставлен в зависимость от вида деятельности налогоплательщика, кредитной истории его собственников и т.д.⁴.

г) При условии ужесточения процедур государственной регистрации налогоплательщиков и ведения обязательного учета и отчетности субъектам хозяйственной деятельности возможно увеличение предельной суммы выручки, являющейся критерием освобождения от обязанностей налогоплательщика.

Увеличение регистрационного порога создаст стимулы для уменьшения численности налогоплательщиков и позволит сосредоточить ограниченные усилия налоговых органов на администрировании меньшего количества налогоплательщиков, что при прочих равных условиях может привести к росту эффективности налогового администрирования.

2. Процедуры мониторинга и контроля деятельности налогоплательщиков со стороны налоговых органов

⁴ При разработке главы 21 второй части Налогового кодекса РФ предлагался такой вариант борьбы с уклонением от налогообложения с применением короткоживущих предприятий, как авансовая уплата НДС в бюджет покупателем (т.е. придание последнему функций налогового агента) при совершении некоторых сделок (например, операций по реализации консультационных, образовательных, рекламных и прочих услуг). Другими словами, предлагалось распространить порядок уплаты НДС в бюджет с помощью налоговых агентов, действующий в настоящее время при импорте услуг, местом реализации которых является территория Российской Федерации, на некоторый круг операций по внутренней реализации. Однако было признано, что такой порядок не может эффективно противостоять уклонению от налогообложения, т.к. трансфертное ценообразование может результативно применяться при реализации любых товаров, не ограничиваясь сферой работ услуг (несмотря на то, что трансфертное ценообразование при реализации услуг связано с меньшими издержками).

При рассмотрении вопросов совершенствования администрирования налога на добавленную стоимость с точки зрения противодействия короткоживущим предприятиям следует отметить, что для выявления таких предприятий и предотвращения налоговых правонарушений необходимо осуществлять мониторинг деятельности вновь зарегистрированных налогоплательщиков НДС в начальный период их деятельности⁵. В частности, можно предложить следующие направления контроля деятельности налогоплательщиков НДС:

- Контроль за своевременным предоставлением налоговой декларации. Если налоговая декларация не представлена в срок, это должно повлечь за собой выездную проверку операций налогоплательщика и аффилированных лиц с использованием информации, полученной в период его регистрации (в особенности, в начальный период после регистрации налогоплательщика);

- Разработка и контроль исполнения процедур ликвидации налогоплательщика, при этом ответственность за соблюдение этих процедур должна быть возложена на руководство (либо учредителей) налогоплательщика, о котором имеется необходимая информация (см. предложения по совершенствованию регистрационных процедур);

- Контроль за состоянием реестра налогоплательщиков НДС и его соответствия фактическому положению дел.

3. Контроль за налогооблагаемыми сделками и трансфертным ценообразованием

В рамках совершенствования администрирования налога на добавленную стоимость необходим более тщательный контроль со стороны налоговых органов за операциями по реализации товаров (работ, услуг), подлежащих налогообложению НДС с целью выявления потенциальных нарушителей налогового законодательства, а также налогоплательщиков, подлежащих налоговой проверке. Такой мониторинг необходим, прежде всего, с целью отбора налогоплательщиков, подлежащих налоговой проверке.

⁵ Для того, чтобы избежать консервации предприятий с целью их использования для уклонения от налогообложения после ослабления мониторинга со стороны налоговых органов под начальным периодом деятельности предприятий должен пониматься не временной интервал, прошедший с момента их регистрации в качестве налогоплательщиков НДС, а иной критерий – например, достижение некоторых показателей экономической деятельности налогоплательщика (объем выручки либо добавленной стоимости в течение нескольких налоговых периодов, различные индексы, характеризующие налоговые обязательства) установленных значений.

Так, налоговые органы должны разработать систему простых индикаторов применительно к экономическим показателям деятельности налогоплательщика, результаты сравнительного анализа которых (с показателями за предыдущие периоды либо для иных налогоплательщиков) могут являться поводом для проведения перекрестной проверки (такими показателями могут выступать, например, норма прибыли, денежный поток, затраты на оплату труда, отношение НДС, уплаченного поставщику, и выручки налогоплательщика либо его начисленного НДС). При этом система контроля за деятельностью налогоплательщиков с целью своевременного выявления случаев уклонения от налогообложения НДС должна быть тесно связана с системой контроля за уплатой налогов на прибыль и доходы физических лиц.

Опыт стран с эффективной системой налога на добавленную стоимость показывает, что эффективная система налогового контроля должна предусматривать проведение оперативных налоговых проверок, охватывающих не более 2-3 налоговых периодов. При этом налоговым проверкам должен подвергаться широкий репрезентативный круг налогоплательщиков – согласно международной практике эффективная программа налогового контроля в отношении налога на добавленную стоимость должна предусматривать охват ежегодными налоговыми проверками около 25%-30% налогоплательщиков НДС⁶. Также неэффективным является проведение сплошной проверки заявлений на возмещение НДС из бюджета – для эффективного противодействия уклонению от налогообложения достаточно производить проверку заявлений на возмещение от вновь зарегистрированных налогоплательщиков, а также налогоплательщиков, в отношении которых у налоговых органов имеются обоснованные основания для ее проведения (например, в случае нарушения законодательства в прошлом, пороговые значения контролируемых экономических показателей и т.д.).

При противодействии уклонению от налогообложения с помощью короткоживущих предприятий объектом для проверки должен являться факт получения поставщиком налогоплательщика указанной в его налоговой декларации суммы НДС и своевременное исполнение своих налоговых обязательств. В случае незаконной ликвидации поставщика без исполнения своих налоговых обязательств и наличия подозрений об использовании трансфертного ценообразования в целях уклонения от

⁶ См. Ebrill, L., M. Keen, J.-P. Bodin and V. Summers, *The Modern VAT*. – Washington, DC: IMF, 2001, стр. 147

налогообложения необходимо проведение криминального расследования с целью установления факта аффилированности этих лиц и доначисление налога для покупателя исходя из применения таких цен, которые использовались бы в сделке между независимыми лицами.

Для эффективного применения такого механизма в целях борьбы с уклонением от налогообложения необходима разработка и внедрение правил контроля за трансфертным ценообразованием. При этом применение таких правил влечет за собой доначисление суммы налога исходя из рыночных цен у налогоплательщика – покупателя в случае, если какой-либо из аффилированных или находящийся с ним в сговоре поставщиков не исполнил свои налоговые обязательства перед бюджетом и незаконно ликвидировался. При этом следует обратить внимание на то обстоятельство, что при наличии правил контроля за трансфертным ценообразованием механизм противодействия уклонению от налогообложения с помощью короткоживущих предприятий по своему результату аналогичен предполагаемым результатам механизма введения ответственности за третьих лиц, использовавшегося до недавнего времени в Болгарии. Однако по форме предлагаемый порядок полностью находится в рамках международной практики налогового администрирования, так как предполагает проведение налоговой проверки в целях установления факта трансфертного ценообразования и лишь в случае наличия аргументированных свидетельств в пользу использования трансфертного ценообразования и минимизации с их помощью налоговых обязательств.

Рассматривая вопросы противодействия трансфертному ценообразованию, необходимо отметить, что с учетом особенностей российской правоприменительной системы в целом и налоговых органов в частности правила противодействия использованию трансфертного ценообразования в целях уклонения от налогообложения должны не должны привести к нарушению баланса прав налогоплательщиков и налоговых органов. В частности, такие правила должны минимизировать субъективное применение иных цен сделок в целях налогообложения налоговыми органами во внесудебном порядке⁷.

⁷ Подробнее о возможных способах противодействия использованию трансфертного ценообразования в целях уклонения от налогообложения в России см И.Трунин, А.Золотарева, "Предложения по законодательному регулированию противодействия использованию трансфертного ценообразования в целях уклонения от налогообложения", М.: ИЭПП, 2004

4. Ответственность за неисполнение налоговых обязательств

Законодательство должно содержать четкие указания на привлечение к ответственности должностных лиц компании-налогоплательщика за неуплату налога на добавленную стоимость (уголовную либо административную) либо учредителей компании в случае, если в ходе расследования будет доказано, что их действие или бездействие, сопровождающееся умыслом, привело к невыполнению налогоплательщиком своих налоговых обязательств. В случае незаконной ликвидации предприятия без уплаты налога на добавленную стоимость необходимо обращение взыскания этих сумм на руководящих сотрудников, персональные данные о которых предлагается предоставлять в налоговые органы в процессе налоговой регистрации (см. выше).

5. Координация работы и информационного взаимодействия налоговых и таможенных органов, органов внутренних дел, информационного обмена между различными территориальными органами налогового администрирования

Выше уже говорилось о важности координации деятельности и своевременного обмена информацией между налоговыми органами и органами внутренних дел в процессе регистрации налогоплательщиков. Помимо этого, необходим оперативный обмен данными между территориальными налоговыми инспекциями, что позволит упростить мониторинг и контроль за деятельностью налогоплательщиков и применение предлагаемых мер.

Вместе с тем, по нашему мнению, эффективность возможного внедрения существующих предложений о составлении единого реестра счетов-фактур в электронном виде с целью автоматического массового проведения перекрестных проверок также является неочевидной. Следует отметить, что многие страны в том или ином виде предпринимали попытки введения массовых перекрестных проверок налогоплательщиков НДС (в число этих стран входят Южная Корея, Китай, Кот д'Ивуар, Индонезия и Болгария). Во многих странах обязательной проверке подлежали все требования о возмещении НДС из бюджета. По итогам анализа международного опыта невозможно сделать вывод о том, что подобные меры являются эффективными, т.к. они связаны с непропорциональным ростом затрат на налоговое администрирование, а также концентрацией усилий налоговых органов на сплошных

перекрестных проверках всех операций, что при ограниченных ресурсах приводит к снижению результативности их функционирования⁸.

Необходимо отметить, что совершенствование информационных технологий, возможно, будет способствовать увеличению эффективности систем сплошного наблюдения за налогооблагаемыми операциями в экономике. Однако с учетом как масштабов российского государства, так и уровня развития российской налоговой системы и системы налогового администрирования представляется предпочтительным сосредоточить усилия на внедрении более актуальных мер и обеспечить бесперебойное функционирование минимальных систем информационного обмена, подразумевающих, тем не менее, максимальный охват пользователей.

6. Внесение изменений в Первую часть Налогового кодекса

Первая часть Налогового кодекса разрабатывалась и принималась Государственной Думой в период до начала налоговой реформы, поэтому многие положения Первой части устарели и не соответствуют конструкции налоговой системы после проведения реформы. Такие изменения должны коснуться, прежде всего, ответственности должностных лиц, уголовной ответственности за неисполнение налогового законодательства, пересмотра правил о минимальном трехлетнем промежутке между налоговыми проверками и т.д. При этом необходимо обеспечить, чтобы изменения Первой части Налогового кодекса не должны привести к более или менее существенному ущемлению прав добросовестных налогоплательщиков.

Следует отдельно остановиться на предусмотренной российским налоговым законодательством презумпции невиновности налогоплательщика. С одной стороны, мировая практика построения законодательства о налогах и сборах свидетельствует в пользу того, что эффективное применение некоторых широко распространенных инструментов налогового администрирования невозможно при наличии презумпции невиновности налогоплательщика (например, используемое в некоторых странах

⁸ Так, южнокорейский опыт введения единой компьютерной системы сопоставления данных, содержащихся в счетах-фактурах, выставленных и полученных налогоплательщиками, показал, что несмотря на снижение количества ложных счетов-фактур (т.е. осуществления налогового вычета покупателем без начисления налога продавцом) в первое время, затраты налоговых органов на поддержание работоспособности системы и проведение проверок в каждом случае расхождений между данными по сторонам сделки оказались несопоставимыми со снижением уклонения. Более того, причиной основной часть расхождений в данных, содержащихся в счетах-фактурах, являлись технические ошибки налогоплательщиков при их заполнении. (См. Gillis, Malcolm, Carl S. Shoup and Gerardo Sicat, *Value-Added Taxation in Developing Countries*. – Washington, DC: World Bank, 1990)

налогообложение дохода по косвенным признакам богатства и т.д.). Однако с другой стороны, с учетом существующего уровня развития правовой системы и важнейших институтов, включая налоговые органы, отказ от презюмирования невиновности налогоплательщика в российском налоговом праве может привести к существенному нарушению баланса прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов, и поэтому представляется нежелательным.

7. Внесение изменений в конструкцию налога с целью создания стимулов для повышения эффективности налогового администрирования

Выше уже говорилось о том, что при условии принятия предлагаемых мер в области совершенствования процедур государственной регистрации налогоплательщиков и прочих областях налогового администрирования возможно увеличение критерия, выполнение которого предоставляет возможность получить освобождение от обязанностей налогоплательщика. При существующих ограничениях на численность и квалификацию сотрудников налоговых органов такое увеличение позволит перераспределить ресурсы с целью ужесточения контроля за крупными налогоплательщиками.

Помимо этого нам представляется необходимым принятие таких мер, как переход на обязательное использование метода начислений при определении момента возникновения налоговых обязательств и права на налоговый вычет, а также отмена льготной 10-процентной ставки НДС.

По нашему мнению, первая мера (помимо повышения экономической эффективности налога) приведет к снижению как расходов на налоговое администрирование, так и издержек налогоплательщиков на исполнение налогового законодательства, т.к. в общем случае предполагает определение обязательств перед бюджетом на основании сопоставления сумм налога, указанных в выставленных и полученных счетах-фактурах. При этом сокращение количества налоговых ставок также повлечет за собой сокращение затрат на налоговое администрирование (мировой опыт администрирования НДС свидетельствует в пользу того, что в странах с единой ставкой НДС повышение ставки на 1 процентный пункт приводит к увеличению соответствующих налоговых поступлений на 0,503% ВВП, тогда как в странах с

множественной ставкой увеличение эффективной налоговой ставки на 1 процентный пункт вызывает рост поступлений налога лишь на 0,339% ВВП⁹).

При этом основным аргументом против перехода на обязательное использование метода начислений является мнение о снижении затрат на уклонение от налогообложения путем завышения налоговых вычетов с использованием ложных счетов-фактур. В этой связи необходимо отметить, что как показывает российская практика, уклонение от уплаты НДС не является проблематичным и в условиях обязательного использования кассового метода. При этом предлагаемые меры по совершенствованию налогового администрирования при условии их применения, по нашему мнению, позволят более эффективно противодействовать уклонению от налогообложения при любом методе определения момента возникновения налоговых обязательств. Дополнение принятия этих мер внедрением метода начислений за счет снижения административных издержек приведет к увеличению возможностей налоговых органов по установлению эффективного налогового контроля.

Аналогичные соображения можно привести и в отношении отмены льготной 10-процентной ставки НДС. Однако сокращение количества ставок может сопровождаться снижением стандартной налоговой ставки, а также принятием мер в области социальной поддержки.

Принятие предлагаемых мер в области совершенствования налогового администрирования (которые в целом означают ужесточение системы администрирования НДС) должно сопровождаться либерализацией порядка возмещения НДС при налогообложении по ставке 0%, а также при превышении суммы уплаченного налога над налоговыми обязательствами налогоплательщика. В случае соответствия сведений, предоставляемых налогоплательщиком, требованиям законодательства возмещение НДС должно производиться в установленный законодательством срок. Необходимо иметь в виду, что принимая решение об уклонении от налогообложения, налогоплательщик сравнивает издержки, связанные с уклонением, с издержками, которые можно понести, действуя в соответствии с законодательством. По причине того, что в состав последних входят потери от задержек с возмещением НДС, нормализация порядка возмещения налога на

⁹ См.: Ž. Bogetić, F.Hassan "Determinants of Value-Added Tax Revenue: A Cross-Section Analysis", Working Paper #WPS1203, World Bank, 1993

добавленную стоимость должна являться неотъемлемым элементом эффективной реформы налогового администрирования.

Выводы

Рассматривая возможные направления совершенствования системы администрирования налога на добавленную стоимость, необходимо отметить, что с учетом уровня развития российской экономики в целом и налоговой системы в частности, противодействие уклонению от налогообложения НДС и существенное увеличение доходов от налога на добавленную стоимость без издержек в виде сокращения поступлений иных налогов, роста расходов на налоговое администрирование и на исполнение налогового законодательства является чрезвычайно трудоемкой задачей. Более того, проведенные нами расчеты свидетельствуют в пользу того, что доходы российского бюджета от налога на добавленную стоимость в целом соответствуют уровню поступлений НДС, который исходя из регрессионного анализа можно предположить в российской экономике с учетом таких факторов, как объем ВВП на душу населения, величина налоговой ставки, величина внешнеторгового оборота, а также особенностей переходной экономики¹⁰.

Нам представляется, что для решения задачи повышения собираемости НДС необходимо сосредоточить усилия налоговых органов на внедрении стандартных апробированных механизмов налогового администрирования, широко используемых в мировой практике. С одной стороны, внедрение этих мер потребует бюджетных расходов. С другой стороны, в отличие от расходов на внедрение системы НДС-счетов, эффективность которой неочевидна, расходы на внедрение системы предлагаемых мер в области налогового администрирования приведут к росту эффективности налогового администрирования.

Отдельным вопросом в этой связи является борьба с коррупцией в секторе государственного управления, а также склонностью к неправомерным действиям субъектов частного сектора экономики, т.к. в условиях коррумпированных государственных органов даже формальное следование предложенным рекомендациям (как и любым другим мерам, направленным на борьбу с уклонением от налогообложения) не приведет к сколько-нибудь значимому результату. Более того,

¹⁰ См. Alexeev M., R.Conrad and I.Trunin, *VAT accounts and VAT compliance*. – forthcoming, 2004

результаты предварительного анализа практики уклонения от уплаты НДС позволяют предположить, что использование короткоживущих предприятий в целях уклонения от налогообложения налогом на добавленную стоимость может быть предотвращено даже в рамках действующего законодательства, путем совершенствования административных процедур.

Гипотеза о том, что результативные действия налоговых и правоохранительных органов по противодействию использованию короткоживущих предприятий в целях уклонения от налогообложения возможны в рамках действующего законодательства свидетельствует в пользу того, что предполагаемое введение НДС-счетов может либо не привести к ожидаемому эффекту, либо к смещению усилий коррумпированных представителей сектора государственного управления и частного сектора в сторону поиска путей уклонения от уплаты иных налогов. При этом борьба с коррупцией должна проводиться последовательно, но даже в этом случае она не приведет к быстрому улучшению ситуации (в частности, по причине того, что согласно проводившимся исследованиям уровень коррупции в России не превышает естественный уровень с учетом степени развития экономики и величины среднедушевых доходов¹¹). Это является дополнительным аргументом для приложения усилий к совершенствованию системы налогового администрирования с точки зрения предлагаемого в настоящей работе подхода.

¹¹ См., например, D.Treisman and A.Shleifer, *Without a Map: Political Tactics and Economic Reform in Russia*. – Cambridge: MIT Press, 2000