

## **Специальные НДС-счета в России: анализ возможных последствий<sup>1</sup>**

В настоящее время в России активно обсуждаются перспективы введения специальных счетов в целях уплаты налога на добавленную стоимость. Ниже будет произведен краткий анализ возможных положительных и отрицательных последствий введения предлагаемой системы. Данный материал основывается на предложениях Министерства финансов РФ по поводу реформирования налогового законодательства, представленных в Правительство РФ в виде проектов федеральных законов "О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Российской Федерации" и "О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Российской Федерации в связи с внесением изменений и дополнений в Налоговый кодекс Российской Федерации".

### **1. Предложения Министерства финансов РФ по внедрению системы НДС-счетов**

В соответствии с поручением Правительства РФ Министерство финансов разработало и представило 1 декабря 2003 года в Кабинет министров проекты законодательных актов, направленных на законодательное обеспечения введения специальных счетов по уплате налога на добавленную стоимость. В Правительство РФ были представлены проекты федеральных законов "О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Российской Федерации" и "О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Российской Федерации в связи с внесением изменений и дополнений в Налоговый кодекс Российской Федерации".

Указанные законопроекты направлены на внесение следующих изменений и дополнений в российское налоговое законодательство:

(1) Вводится такой инструмент администрирования налога на добавленную стоимость, как НДС-счета. Для указанных счетов предлагается установить специальный режим функционирования: в частности, предполагается определить, что денежные средства зачисляются и списываются с данных счетов только в счет операций по уплате налога на добавленную стоимость в бюджет и другим

---

<sup>1</sup> Соображения, приведенные в настоящем материале, представляют собой обобщение работ Института экономики переходного периода, посвященных анализу последствий возможного введения специальных счетов для уплаты НДС в Российской Федерации (в частности, материалов "Об использовании короткоживущих предприятий в целях уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и применении специальных банковских счетов для борьбы с данным видом уклонения", "Опыт использования специальных НДС-счетов в Республике Болгария: основные выводы для России", "Предварительная оценка отвлечения оборотных средств предприятий в результате введения специальных НДС-счетов"), представленных в Министерство финансов РФ, Министерство РФ по экономическому развитию и торговле, а также опубликованных на интернет-сайте ИЭПП [www.iet.ru](http://www.iet.ru)

налогоплательщикам. В частности, устанавливается, что на НДС-счет денежные средства зачисляются:

- с НДС-счетов других лиц при расчетах за товары (работы, услуги);
- с расчетного счета владельца НДС-счета, открытого в том же банке;
- с других НДС-счетов владельца НДС-счета;
- из бюджета – в случае возврата сумм НДС и пени;

Вместе с тем, денежные средства с НДС-счета списываются:

- на НДС-счета других лиц при расчетах за товары (работы, услуги) либо при возврате сумм, поступивших на НДС-счет в отсутствие оснований для такого перечисления;

- на другие НДС-счета владельца НДС-счета;
- в бюджет – на уплату НДС и пени, а также при взыскании НДС и пени в беспорядном порядке либо при завершении ликвидации или конкурсного производства.

(2) Открытие по меньшей мере одного специального НДС-счета в дополнение к расчетному счету является обязательным для всех лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, в том числе для лиц, освобожденных от обязанностей налогоплательщика. При этом НДС-счета также предполагается открывать и органам государственной власти (органам местного самоуправления) для осуществления операций бюджетных учреждений по уплате НДС.

(3) Любое взыскание средств с НДС-счетов может производиться лишь в счет исполнения обязанности по уплате НДС и пени, начисленных за несвоевременную уплату НДС. При этом в случае ликвидации организации средства, оставшиеся на НДС-счете после уплаты ликвидируемой организацией налога на добавленную стоимость и пени, подлежат перечислению в бюджет.

Предлагаемые изменения в закон "Об исполнительном производстве", "О несостоятельности (банкротстве)", "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций" фактически предусматривают, что в случае конкурсного производства суммы, находящиеся на НДС-счете должника, могут быть перечислены на иные НДС-счета лишь в соответствии с требованиями о перечислении налога на добавленную стоимость, а после завершения конкурсного производства НДС-счет должника подлежит закрытию, а остаток на нем подлежит перечислению в бюджет.

(4) Возврат средств, перечисленных с основного расчетного счета предприятия на НДС-счет, обратно на расчетный счет законопроектом не предусмотрен. Однако при этом существует возможность получения возмещения НДС из бюджета в предусмотренных для этого случаях (например, при налогообложении по ставке 0%, превышении размера налоговых вычетов над размером налоговой базы) как на НДС-счет, так и на расчетный счет предприятия.

(5) Неоднократное нарушение банком обязанностей по ведению НДС-счетов является основанием для обращения налоговых органов с ходатайством об отзыве лицензии на осуществление банковских операций.

(6) Банки не вправе осуществлять расходные операции по вновь открытым НДС-счетам до получения от налогового органа подтверждения о получении уведомления об открытии данному лицу НДС-счета.

(7) Устанавливается обязанность банков в срок не позднее 5 числа месяца, следующего за истекшим месяцем, предоставлять в налоговые органы в электронном виде сведения обо всех операциях по НДС-счетам, включая выписку из лицевого счета и документы (с указанием в них кодов товаров, номеров и дат счетов-фактур), на основании которых совершены все записи по НДС-счету. При неоднократном нарушении данной обязанности налоговые органы вправе обратиться в Центральный банк с ходатайством об отзыве лицензии на осуществление банковских операций, а также принять решение о запрете на осуществление банком операций по открытию и проведению расчетов по НДС-счетам.

(8) Денежные средства могут быть перечислены с одного НДС-счета на другой вне зависимости от перечисления платежа за налогооблагаемые товары (работы, услуги). Однако для владельца НДС-счета, на который с НДС-счета другого лица зачислена сумма по основаниям, отличным от уплаты НДС или без основания, устанавливается обязательство по перечислению данной суммы обратно на НДС-счет плательщика в 14-дневный срок со дня получения этой суммы.

(9) Вводится понятие реестров счетов-фактур, в которые должны включаться все выставленные и полученные счета-фактуры. Данные реестры должны предоставляться в налоговые органы в электронном виде и на бумажном носителе, а счет-фактура, не включенный в данный реестр, не может являться основанием для принятия предъявленной суммы НДС к возмещению или вычету.

(10) Устанавливается порядок, при котором операции по перечислению сумм НДС поставщикам производятся исключительно денежными средствами с НДС-счета покупателя на НДС-счет поставщика вне зависимости от формы расчетов – товарообменных операций, взаимозачетов, расчетах аккредитивами, чеками, векселями и т.д.

(11) К вычету принимаются только суммы НДС, перечисленные с НДС-счета покупателя на НДС-счет поставщика за налогооблагаемые товары (работы, услуги). Суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные поставщикам в наличной форме, не подлежат вычету из налоговой базы налогоплательщика за исключением сумм НДС, уплаченных по командировочным и представительским расходам, а включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. При этом суммы НДС, уплаченные в безналичной форме не с НДС-счета организации или индивидуального предпринимателя, не подлежат ни вычету из налоговой базы, ни включению в состав расходов по налогу на прибыль, а включаются в состав внереализационных доходов для организаций либо не включаются в расходы (профессиональные вычеты) индивидуальных предпринимателей.

(12) Вычет сумм НДС, уплаченных при импорте товаров, производится в виде исключения в отсутствие перечисления суммы НДС с НДС-счета в бюджета. Таким

образом, сохраняется действующий в настоящее время порядок, при котором импортеру может вноситься авансом сумму НДС и таможенных пошлин уполномоченному лицу с целью их последующего внесения в бюджет по мере таможенной очистки импортируемых товаров. Аналогичное исключение сохраняется для вычета сумм НДС, уплачиваемых за товары, ввозимые с территории Республики Беларусь, с которой у Российской Федерации действует режим взимания НДС по ставкам страны происхождения.

(13) В качестве компенсационной меры законопроект предусматривает либерализацию порядка возмещения НДС при налогообложении по ставке 0%, а также переход к принятию к вычету сумм НДС, уплаченных при осуществлении капитального строительства, в общем порядке (в настоящее время вычет сумм НДС, уплаченных поставщикам при осуществлении капитального строительства, производится не ранее момента постановки на учет объекта завершенного капитального строительства).

## **2. Достоинства системы специальных НДС-счетов**

Основным аргументом в пользу введения специальных НДС-счетов является необходимость принятия мер в области налогового администрирования, противодействующих уклонению от налогообложения НДС с помощью короткоживущих предприятий. При этом если для внедрения будет избран вариант использования НДС-счетов, который предлагается Министерством финансов в настоящее время, можно перечислить следующие возможные выгоды от использования НДС-счетов, ожидаемые сторонниками идеи введения таких счетов:

(а) рост доходов от налога при сохранении действующей налоговой ставки;

(б) устранение существующих искажений, при которых недобросовестные налогоплательщики, издержки которых на уклонение от налогообложения сравнительно низки, имеют конкурентные преимущества перед добросовестными налогоплательщиками, полностью исполняющими обязанности по уплате налога.

(в) новая схема не приведет к существенному росту издержек налогоплательщиков на исполнение законодательства;

(г) за счет повышения прозрачности системы НДС повысится эффективность налогового администрирования в целом;

(д) в краткосрочной перспективе не существует иных методов эффективного противодействия используемым методам уклонения от налогообложения.

## **3. Основные недостатки системы НДС-счетов**

Оппоненты предлагаемой идеи о введении специальных НДС-счетов подвергают сомнению позиции 1 (а) – 1 (д), высказываемые сторонниками НДС-счетов. Вместе с

тем, необходимо отметить, что ни сторонники, ни оппоненты НДС-счетов не располагают достоверными результатами исследований по двум направлениям, необходимым для подтверждения либо опровержения правомерности утверждений 1 (а) – 1 (в). Речь идет о следующих направлениях анализа:

(а) масштабы уклонения от НДС с использованием короткоживущих предприятий в настоящее время (т.е. того единственного вида уклонения, на борьбу с которым направлены НДС-счета);

(б) масштаб увеличения издержек на исполнение налогового законодательства (в частности, издержек налогоплательщиков на администрирование специальных счетов, издержек налоговых органов на налоговое администрирование).

Без получения ответа на первый вопрос невозможно оценить правомерность утверждений 1 (а) – 1 (б). Отсутствие корректных оценок по второму направлению не позволяет оценить правомерность утверждения 1 (в). В то же время, предварительное исследование доходов от налога на добавленную стоимость в ряде стран с переходной экономикой и развитых стран, проведенное Институтом экономики переходного периода, показало, что объем доходов российского бюджета от НДС, составляющий от 6,5% до 7% ВВП находится на среднем уровне по группе исследуемых стран с учетом средней налоговой ставки, уровня экономического развития и прочих факторов.

#### **4. Болгарский опыт использования специальных НДС-счетов и его использование в России**

Единственной страной в мире, применяющей специальные счета для уплаты НДС, является Болгария, где указанный инструмент в обязательном порядке действует для всех налогоплательщиков, начиная с 1 января 2003 года. Если говорить о бюджетных эффектах данной реформы, то необходимо отметить следующее:

(а) В течение первого квартала после обязательного введения системы НДС-счетов наблюдался существенный рост поступлений НДС по внутренним операциям

(б) По состоянию на 1 августа 2003 года номинальный прирост доходов от внутреннего НДС в Болгарии (с учетом возмещения НДС экспортерам) составил 32,5% по отношению к аналогичному периоду предыдущего года. С учетом корректировки на инфляцию (4%) и рост ВВП (5%) чистый прирост доходов от внутреннего НДС, который частично можно отнести на счет использования НДС-счетов, составил около 23%. Сохранение прироста доходов по сравнению с предыдущим периодом объясняется, скорее всего, тем обстоятельством, что во втором квартале 2002 года возмещение НДС в Болгарии превысило поступления НДС в бюджет.

(в) Согласно данным об исполнении бюджета по состоянию за январь – октябрь 2003 года номинальные доходы бюджета Болгарии от внутреннего НДС составили 212,6 млн. левов, что составляет 114,4% по отношению к аналогичному периоду предыдущего года, когда доходы от внутреннего НДС составили 185,8 млн. левов. С

учетом корректировки на инфляцию и рост ВВП прирост доходов от внутреннего НДС составил около 5%<sup>2</sup>.

(г) В соответствии с информацией об исполнении бюджета Республики Болгария по состоянию на 1 января 2004 года поступления налога на добавленную стоимость составили 3064 млн. левов (8,9% ВВП), из которых 261,9 млн. левов (8,5% от общих поступлений или 0,8% ВВП) составляют доходы от НДС на внутреннюю реализацию товаров. При этом в номинальном выражении прирост доходов от внутреннего НДС в 2003 году по сравнению с 2004 годом составил 0,52%, что в реальном выражении означает падение на 1,2% (по итогам 2003 года годовой уровень инфляции составил 2,3%), а с учетом фактора увеличения налоговых доходов вследствие роста ВВП (темп роста ВВП в 2003 году составил около 4%) доходы от внутреннего НДС упали в реальном выражении более чем на 5%<sup>3</sup>.

(д) Таким образом, можно утверждать, что использование специальных счетов для уплаты НДС в Болгарии на сегодняшний день не только не привело к существенному росту бюджетных доходов от налогообложения внутренней реализации товаров (работ, услуг), но и сопровождалось их падением. В настоящее время можно выдвигать различные гипотезы по поводу причин такого сокращения доходов<sup>4</sup>, однако более глубокий анализ возможен позднее, по мере получения соответствующих данных о состоянии болгарской экономики в 2003 году.

Возможно перенести результаты исполнения болгарского бюджета на российские данные без учета различий в экономических условиях, однако в силу того, что специальные счета в обязательном порядке действуют в Болгарии всего один год, проведем три варианта оценок – с учетом результатов исполнения бюджета Болгарии на 1 августа 2003 года, на 1 октября 2003 года и на 1 января 2004 года (по результатам исполнения федерального бюджета РФ в 2003 году, в условиях 2003 года, с учетом снижения основной ставки НДС до 18%):

- при перенесении бюджетных эффектов от использования специальных счетов в Болгарии по состоянию на 1 августа 2003 года прирост доходов федерального бюджета РФ от НДС может составить до 1% ВВП;

- при перенесении бюджетных эффектов от использования специальных счетов в Болгарии по состоянию на 1 октября 2003 года прирост доходов федерального бюджета РФ от НДС может составить 0,2% – 0,25% ВВП;

---

<sup>2</sup> При рассмотрении прироста доходов болгарского бюджета от НДС в январе-сентябре 2003 года по отношению к аналогичному периоду предыдущего года следует отметить, что в добровольном порядке специальные НДС-счета в Болгарии начали использоваться с 1 июля 2002 года. Возможно, именно этим объясняется снижение прироста доходов от внутреннего НДС в первом-третьем квартале 2003 года по сравнению с данными за январь-сентябрь 2002 года.

<sup>3</sup> В терминах долей ВВП бюджетные доходы от НДС уменьшились с 0,8% ВВП в 2002 году до 0,76% ВВП в 2003 году.

<sup>4</sup> Например, можно выдвинуть гипотезу о том, что такая ситуация вызвана использованием упрощенной процедуры возмещения НДС при применении нулевой ставки (т.е. экспортерам). Другими словами, обязательное использование специальных счетов не привело к существенному снижению уклонения от налогообложения, однако одновременное увеличение возмещаемых сумм налога вызвало падение бюджетных доходов от этого налога.

- при перенесении бюджетных эффектов от использования специальных счетов в Болгарии в 2003 году в целом снижение доходов федерального бюджета от НДС в результате введения НДС-счетов в 2005 году может составить около 0,04% ВВП или 6,5 – 7 млрд. руб.

Однако следует отметить, что данные оценки могут являться некорректными, т.к. необходимо учитывать следующие особенности болгарской экономики:

- доля доходов от НДС, взимаемого при внутренней реализации, в общем объеме бюджетных доходов от НДС, составляет менее 10%; в этой связи колебания доходов от внутреннего НДС практически незначимы для совокупных бюджетных доходов;

- определение момента возникновения налоговых обязательств по НДС в Болгарии осуществляется в соответствии с методом начислений, т.е. движение денежных средств по НДС-счетам не связано с начислением НДС и предоставлением права на вычет;

- введение НДС-счетов в Болгарии фактически означало не ужесточение, а смягчение налогового режима для налогоплательщиков, т.к. до их введения в системе НДС использовалась ответственность налогоплательщиков за уплату налога третьими лицами (т.е. короткоживущими предприятиями);

- прочие особенности, связанные как с болгарской системой НДС-счетов, так и со спецификой отдельных секторов болгарской экономики.

## **5. Некоторые тенденции изменения показателей, характеризующих начисление и уплату налога на добавленную стоимость в России**

К сожалению, многочисленные изменения в структуре форм отчетности о поступлении налогов и платежей в бюджетную систему, выпускаемых Министерством Российской Федерации по налогам и сборам (ранее – Государственной налоговой инспекцией), за последние 5–8 лет не позволяют провести детальный анализ тенденций основных показателей налога на добавленную стоимость в среднесрочной перспективе. Анализ такого показателя, как доходы бюджетной системы от НДС, показывает, что с 1993 года доходы консолидированного бюджета РФ от НДС составляли от 6% до 7% ВВП, достигнув минимума (5,7% ВВП) в 1998 году и максимума (7,1% ВВП) в 2001 году. По нашим оценкам, такой уровень бюджетных доходов от налога на добавленную стоимость при соответствующих налоговых ставках соответствует уровню развития российской экономики и налоговой системы. Вместе с тем, начиная с 2002 года наблюдается незначительное снижение доходов федерального бюджета от НДС, сделать выводы об устойчивом характере которого (с учетом роста 2001 года) в настоящее время не представляется возможным.

На основании данных отчетности МНС РФ по форме 5нбн за 2001 – первое полугодие 2003 года можно привести следующие данные о размере начисленного налога и налоговых вычетов за первое полугодие 2001 – 2003 гг. (см. Таблицу 1).

Таблица 1

Данные о начисленном НДС и сумме НДС, предъявленной к вычету в первые 6 месяцев 2001 – 2003 гг.

	на 1.07.2001		на 1.07.2002		на 1.07.2003	
	тыс. руб.	% ВВП	тыс. руб.	% ВВП	тыс. руб.	% ВВП
<b>Всего начислено НДС</b>	<b>1 355 200 461</b>	<b>33,5%</b>	<b>1 622 648 501</b>	<b>33,9%</b>	<b>2 167 179 202</b>	<b>36,0%</b>
в том числе:						
- операции по реализации товаров (работ, услуг)	1 156 591 214	28,6%	1 346 569 069	28,1%	1 774 797 996	29,4%
- передача для собственных нужд	3 055 965	0,1%	2 945 509	0,1%	7 641 050	0,1%
- СМР для собственного потребления	3 140 605	0,1%	4 948 719	0,1%	8 418 548	0,1%
- суммы, связанные с расчетами по оплате налогооблагаемых товаров (работ, услуг)	20 912 217	0,5%	221 614 608	4,6%	330 822 688	5,5%
- сумма, ранее принятая к вычету, после получения освобождения	1 882 707	0,0%	6 033 310	0,1%		0,0%
- реализация товаров (работ, услуг) налоговыми агентами		0,0%	6 405 429	0,1%	8 451 791	0,1%
- авансовые и иные платежи	169 617 753	4,2%	5 718 933	0,1%	1 007 076	0,0%
- неподтвержденное право на применение ставки 0%		0,0%	28 412 924	0,6%	36 040 053	0,6%
<b>Налоговые вычеты</b>	<b>1 066 057 989</b>	<b>26,4%</b>	<b>1 250 517 971</b>	<b>26,1%</b>	<b>1 738 877 598</b>	<b>28,8%</b>
в том числе:						
<i>I. Приобретение товаров (работ, услуг)</i>	<i>861 350 708</i>	<i>21,3%</i>	<i>999 835 955</i>	<i>20,9%</i>	<i>1 376 448 710</i>	<i>22,8%</i>
- приобретенные основные средства или нематериальные активы		0,0%	64 785 237	1,4%	58 322 137	1,0%
- приобретенные материалы для выполнения СМР для собственного потребления		0,0%	4 268 755	0,1%	8 600 769	0,1%
- приобретенные материалы, переданные для выполнения СМР на давальческих условиях		0,0%	1 883 976	0,0%	1 980 910	0,0%
- суммы НДС, предъявленные к вычету подрядными организациями при осуществлении ими капитального строительства		0,0%	8 266 051	0,2%	27 497 364	0,5%
- приобретенные объекты незавершенного капитального строительства		0,0%	6 156 249	0,1%	1 882 017	0,0%
- выполнение СМР для собственного потребления	2 787 067	0,1%	4 191 082	0,1%	8 530 024	0,1%
- прочие	858 563 641	21,2%	910 284 605	19,0%	1 269 635 489	21,1%
<i>II. Ввоз товаров на</i>	<i>32 088 898</i>	<i>0,8%</i>	<i>45 856 228</i>	<i>1,0%</i>	<i>58 932 889</i>	<i>1,0%</i>

	на 1.07.2001		на 1.07.2002		на 1.07.2003	
	тыс. руб.	% ВВП	тыс. руб.	% ВВП	тыс. руб.	% ВВП
<i>таможенную территорию РФ</i>						
- из государств дальнего зарубежья		0,0%	39 529 424	0,8%	51 343 964	0,9%
- из государств СНГ		0,0%	6 326 804	0,1%	7 588 925	0,1%
<b>III. Прочие вычеты</b>	<b>165 691 447</b>	<b>4,1%</b>	<b>204 825 788</b>	<b>4,3%</b>	<b>303 495 999</b>	<b>5,0%</b>
- сумма НДС, начисленная с авансов и предоплаты (при возврате авансов)	164 365 284	4,1%	195 735 636	4,1%	298 046 913	4,9%
- сумма НДС, уплаченная налоговым агентом	3 411 381	0,1%	4 530 230	0,1%	7 583 428	0,1%
- сумма налога по товарам (работам, услугам) в случае их возврата (отказа)	472 042	0,0%	1 414 202	0,0%	3 027 761	0,1%
- сумма НДС, включенная ранее в вычеты и подлежащая восстановлению	2 557 260	0,1%	5 505 696	0,1%	10 339 516	0,2%
- сумма НДС, принимаемая к вычету по операциям, право применения ставки 0% по которым не подтверждено		0,0%	8 651 416	0,2%	5 177 413	0,1%
<b>Начислено НДС по декларациям к уплате</b>	<b>289 142 472</b>	<b>7,2%</b>	<b>372 130 530</b>	<b>7,8%</b>	<b>428 301 604</b>	<b>7,1%</b>
<b>Сумма НДС по операциям, право применения ставки 0% по которым подтверждено</b>	<b>90 755 056</b>	<b>2,2%</b>	<b>127 554 886</b>	<b>2,7%</b>	<b>175 207 738</b>	<b>2,9%</b>
<b>Начисленный НДС за вычетом подтвержденного возмещения</b>	<b>198 387 416</b>	<b>4,9%</b>	<b>244 575 644</b>	<b>5,1%</b>	<b>253 093 866</b>	<b>4,2%</b>
<b>Перечислено в бюджет МНС РФ</b>	<b>204 068 680</b>	<b>5,0%</b>	<b>235 089 895</b>	<b>4,9%</b>	<b>303 134 108</b>	<b>5,0%</b>
<b>в том число по текущим начислениям</b>					<b>259 471 429</b>	<b>4,3%</b>
<b>Доходы федерального бюджета от НДС</b>	<b>268625732</b>	<b>6,6%</b>	<b>336 246 288</b>	<b>7,0%</b>	<b>419 552 069</b>	<b>7,0%</b>
<b>ВВП</b>	<b>4041900000</b>		<b>4790500000</b>		<b>6028000000</b>	

\* по состоянию на 1.07.2001 вследствие отсутствия соответствующих данных в отчетности МНС РФ (форме 1-НМ) приводятся данные о начисленном НДС по внутренней реализации

Источник: МНС РФ (форма 5нбн, Раздел 2, форма 1-НМ, Раздел 1), Госкомстат РФ, расчеты автора

Из приведенных данных видно, что в первом полугодии 2003 года наблюдался рост объемов как начисленного налога, так и налоговых вычетов. Так, сумма начисленного налога возросла с 33,9% ВВП в первом полугодии 2002 года до 36% ВВП в январе-июне 2003 года. Вместе с тем, суммы предъявленного к вычету НДС за аналогичный период возросли с 26,1% ВВП до 28,8% ВВП, а сумма НДС по операциям, право применения ставки 0% по которым было подтверждено, возросла с 2,7% ВВП до 2,9% ВВП. В результате, сумма НДС, начисленного по декларациям к уплате в бюджет, за вычетом подтвержденного возмещения по нулевой ставке снизилась с 5,1% ВВП в первом полугодии 2002 года до 4,2% ВВП в январе-июне 2003 года. Несмотря на такое

снижение, доходы федерального бюджета от НДС в первом полугодии 2003 года сохранились на уровне аналогичного периода 2002 года<sup>5</sup>.

На основании представленных данных можно сделать вывод о том, что несмотря на опережающий рост налоговых вычетов и сумм налога, предъявляемых к возмещению, в настоящее время нет достаточных оснований утверждать, что в России происходит рост уклонения от налогообложения, угрожающий устойчивости федерального бюджета и требующий принятия экстренных мер в области налогового администрирования. Вместе с тем, можно предположить, что рост сумм налоговых вычетов по приобретенным товарам (работам, услугам), не относящихся к капитальному строительству, на 2% ВВП частично обусловлен не только экономическим ростом, но и уклонением от налогообложения с использованием короткоживущих предприятий. Такое уклонение требует тщательного анализа российской ситуации и международного опыта с целью принятия системы мер, эффективно противодействующих такого рода уклонению от налогообложения.

#### **6. Последствия введения НДС-счетов для бюджетных доходов.**

Как уже говорилось выше, основным аргументом в пользу введения НДС-счетов в России является снижение уклонения от налогообложения и рост доходов бюджета от налога на добавленную стоимость.

Как уже говорилось выше, основной целью проведения реформы является устранение возможностей для уклонения от налогообложения, следствием чего будет являться увеличение нейтральности налоговой системы и снижение конкурентных преимуществ недобросовестных налогоплательщиков.

Целью реформы механизма взимания НДС должно являться достижение эффективности налогообложения (повышение уровня нейтральности, справедливости, предсказуемости налоговой системы, снижение издержек налогоплательщиков и административных издержек). Если одним из дополнительных результатов такой реформы будет являться повышение бюджетных доходов, такой результат будет, безусловно, положительным, однако на него не следует рассчитывать при планировании реформы<sup>6</sup>. В любом случае, введение счетов не должно сопровождаться снижением ставки налога на добавленную стоимость.

В случае, если масштабы уклонения от НДС с помощью короткоживущих предприятий высоки, и в то же время не существует иных аналогичных способов уклонения от налогообложения (оба условия нуждаются в дополнительной проверке), существующий проект системы НДС-счетов (предполагающий принятие ряд

---

<sup>5</sup> Ситуация с сохранением на прежнем уровне налоговых доходов федерального бюджета возможна за счет таких факторов, как рост поступлений НДС, взимаемого таможенными органами при импорте товаров, торможение возмещения НДС экспортерам, работа по взысканию задолженности, штрафов и пени с налогоплательщиков.

<sup>6</sup> Следует отметить, что задачи повышения или снижения доходов от налога должны, в первую очередь, решаться с помощью изменения налоговой ставки

чрезвычайно жестких решений в т.ч. невозможность изъятия средств с НДС-счетов, отказа в зачете уплаченных сумм НДС в некоторых случаях и т.д.) в случае его введения должен привести к росту бюджетных доходов от внутреннего НДС.

Однако даже в случае снижения уклонения от налогообложения при введении системы НДС-счетов существуют факторы, ограничивающие возможности данной системы по увеличению налоговых сборов:

(а) В качестве одного из достоинств системы НДС-счетов называется упрощение порядка и ускорение возврата НДС при налогообложении по нулевой ставке (главным образом, экспортерам). С одной стороны, такое решение ведет к повышению эффективности налога на добавленную стоимость. С другой стороны, это приведет к снижению поступлений НДС в бюджет как в течение переходного периода, так и в дальнейшем.

(б) Предполагаемое увеличение начисленного налога в расчете на единицу стоимости реализованного товара (работ, услуг) означает увеличение эффективной налоговой нагрузки на экономику (при предположении что короткоживущие предприятия осуществляют свою деятельность в створе с конечными продавцами). Увеличение налоговой нагрузки приведет к росту цен. Рост цен может привести к сокращению спроса и снижению поступлений НДС. Такой эффект сложно поддается количественным оценкам, однако вероятность его появления крайне высока.

(в) Помимо ценовых эффектов, рост эффективной налоговой нагрузки может привести к росту уклонения от налогообложения фирм, которые в настоящее время не уклоняются от налогообложения, но издержки на исполнение налогового законодательства в полном объеме для которых сравнимы с затратами на уклонение от налогообложения. Имеется в виду, что в случае роста затрат на налоговое администрирование либо роста объема налоговых обязательств для многих налогоплательщиков будет являться более выгодным уклонение от налогообложения, т.е. возможен эффект, обратный выводу доходов из тени в 2001 году как результат введения плоской ставки налога на доходы физических лиц и регрессивной шкалы единого социального налога.

Такая ситуация может привести к снижению налоговых доходов от НДС, причем вероятность возникновения такого эффекта высока в случае значительного роста издержек налогоплательщиков на исполнение налогового законодательства вследствие проводимой реформы.

Также необходимо принять во внимание тот факт, что подобные издержки для налогоплательщика представляют собой в определенной степени условно-постоянные расходы, и следовательно, их величина непропорционально возрастет для предприятий малого и среднего бизнеса. Вместе с тем, издержки по уклонению от налогообложения (например, связанные переходу к расчетам неучтенной наличностью) для предприятий малого и среднего сравнительно низки, поэтому налоговые поступления от данного сектора могут значительно снизиться.

(г) Предлагаемая схема, перекрывая единственный механизм уклонения от налогообложения, оставляет массу возможностей для уклонения от обложения другими

налогами. Возможный в результате введения НДС-счетов рост издержек налогоплательщиков на уклонение от НДС с помощью короткоживущих предприятий может привести к использованию иных методов уклонения от уплаты как НДС, так и, в большей степени, иных налогов (использование в расчетах неучтенной наличности, ложный экспорт, завышение расходов, принимаемых к вычету в целях уплаты налога на прибыль и т.д.), что будет противодействовать росту налоговых доходов консолидированного бюджета<sup>7</sup>

## **7. Устранение искажений, создаваемых действующим налоговым законодательством**

С одной стороны, повышение эффективности налоговой системы является одной из целей проводимой реформы, и по замыслу ее авторов, налогоплательщики, которые в настоящее время уклоняются от налогообложения, потеряют свои преимущества перед добросовестными налогоплательщиками. С другой стороны, неравномерное распределение издержек налогоплательщиков на исполнение налогового законодательства приведет к возникновению преимуществ у крупных предприятий перед предприятиями среднего и малого бизнеса.

Также необходимо отметить, что для того, чтобы аргумент об устранении искажений в налогообложении с помощью НДС-счетов являлся правомерным, необходимо предположить, что существует достаточно большое количество налогоплательщиков, не использующих уклонение от налогообложения с помощью короткоживущих предприятий. Однако в случае, если такое предположение верно (т.е. в России существует достаточно большая доля добросовестных налогоплательщиков, не уклоняющихся от налогообложения), не совсем очевидна необходимость борьбы с данным явлением с помощью предлагаемых затратных способов.

В качестве одного из примеров искажений, создаваемых системой НДС-счетов в предлагаемом виде, можно назвать положение, согласно которому в случае ликвидации организации и исполнения всех обязательств перед поставщиками и бюджетом по уплате НДС остаток на НДС-счете подлежит перечислению в доходы бюджета. Между тем, как будет показано ниже, существует достаточно большое количество случаев, при котором налогоплательщик будет вынужден кредитовать НДС-счет с расчетного счета до поступления ожидаемых сумм НДС от покупателей. Предлагаемый порядок фактически приводит к тому, что суммы, поступившие с расчетного счета налогоплательщика, которые не подлежат возврату на расчетный счет, в конечном счете будут перечислены в бюджет.

---

<sup>7</sup> В этой связи необходимо отметить, что принятие решений налогоплательщиками об уклонении или уплате налогов в бюджет определяется соотношением предельных издержек для бизнеса, связанных с выполнением налоговых обязательств и с уклонением от налогообложения (в данном случае издержки понимаются в широком смысле и включают в себя не только затраты на уплату налогов или экономии от ухода от налогообложения, но и выгоды от прозрачности бизнеса либо издержки, связанные с применением санкций в случае обнаружения властями факта уклонения от уплаты налога). При одновременном росте издержек на уплату НДС и на использование существующих способов уклонения от уплаты НДС, но при неизменных прочих характеристиках налоговой системы усилия налогоплательщиков могут переместиться в сторону поиска способов уклонения от иных налогов или иных способов уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость.

## **8. Издержки налогоплательщиков на исполнение налогового законодательства.**

В качестве одной из целей любой налоговой реформы можно назвать снижение издержек налогоплательщиков на исполнение налогового законодательства. Между тем, по оценкам как сторонников НДС-счетов, так и их противников, предлагаемые меры приведут к росту таких издержек. Расхождения при этом наблюдаются в оценках как масштабов потерь налогоплательщиков, так и их распределении между различными группами налогоплательщиков (крупными, средними, малыми) и секторами экономики.

Под издержками налогоплательщиков, как правило, понимаются такие издержки, как отвлечение оборотных средств, издержки на администрирование дополнительных банковских счетов, выпуск и обработку дополнительных платежных поручений, обучение персонала и т.д. Можно отметить следующие издержки налогоплательщиков, не связанные с отвлечением оборотных средств:

- Обязанность по открытию НДС-счетов предусмотрена для всех без исключения лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, включая организаций и индивидуальных предпринимателей, освобожденных от обязанностей налогоплательщика. Вместе с тем, одним из достоинств режима освобождения от обязанностей налогоплательщика является снижение издержек на исполнение налогового законодательства для субъектов малого предпринимательства. Однако можно предположить, что в результате возникновения обязанности по администрированию дополнительного банковского счета такие издержки возрастут.

- Обязанность банков по предоставлению в налоговые органы сведений обо всех операциях по НДС-счетам клиентов с указанием счетов-фактур, их дат и кодов товаров может повлечь за собой значительные издержки банковских учреждений, которые могут быть переложены на их клиентов. Более того, предоставление налоговым органам права устанавливать запрет для банка осуществлять операции по НДС-счетам (а также обращаться в Центральный банк с ходатайством об отзыве лицензии у данного банка) в том числе в случае неоднократного нарушения порядка предоставления сведений предоставляет налоговым органам неоправданно широкие полномочия по регулированию банковской деятельности.

- Дополнительное ограничение на фактическое начало предпринимательской деятельности – запрет на осуществление банком операций по НДС-счетам до получения подтверждения из налоговых органов о получении информации об открытии НДС-счета приводит к усилению барьеров входа на рынок в особенности для субъектов малого предпринимательства. Аналогичный эффект имеет фактический запрет на принятие к вычету из налоговой базы сумм НДС, уплаченных налогоплательщиком при покупке товаров (работ, услуг) за наличный расчет.

Как уже говорилось выше, в настоящее время не существует обоснованных оценок большинства видов издержек налогоплательщиков, связанных с реформой законодательства о налоге на добавленную стоимость. Вместе с тем, нами была

произведена оценка отвлечения оборотных средств предприятий в результате проведения расчетов по налогу на добавленную стоимость через специальные счета. Оцениваемое отвлечение оборотных средств может возникнуть по двум причинам:

- вследствие того, что в условиях уплаты НДС без использования специальных счетов налогоплательщик имеет возможность распоряжаться суммами НДС, поступившими в составе платежей за реализованные товары (работы, услуги), по своему усмотрению;

- вследствие необходимости кредитовать НДС-счет в момент начала работы системы НДС-счетов, в случае осуществления крупных закупок, несовпадения во времени покупок и продаж налогоплательщиков, при начале деятельности любого предприятия, связанного с закупкой основных средств, материалов, услуг и т.п.<sup>8</sup>

Следует отметить, что если первая из рассмотренных причин отвлечения оборотных средств имеет временный характер и связана с невозможностью использовать на цели, не связанные с расчетами по НДС, суммы, находящиеся на специальном счете, то вторая причина обусловлена необходимостью отвлекать на НДС-счет суммы, которые не являются суммами НДС, поступившими в составе платежа за реализуемые товары (работы, услуги).

С учетом того обстоятельства, что налоговый период по налогу на добавленную стоимость составляет 1 месяц, а сумма налога должны быть уплачена в бюджет в срок до 20 числа месяца, следующего за налоговым периодом, при предположении равномерного осуществления налогооблагаемых покупок и продаж в течение налогового периода и стремления налогоплательщика к выполнению своих налоговых обязательств перед бюджетом в максимально приближенный к предельно установленному срок, можно получить, что средний срок отвлечения оборотных средств в случае введения НДС-счетов составит 35 дней<sup>9</sup>.

В соответствии с данными МНС РФ о поступлении НДС в бюджет (форма 1-НДС), за январь-июль 2003 года сумма НДС, начисленного к уплате в бюджет по декларациям 2003 года составила 593,2 млрд. руб. или 98,9 млрд. руб. в расчете на 35 дней. В условиях снижения базовой ставки НДС с 2004 года до 18% средняя налоговая ставка снизится с 18,9% до 17,1% (рассчитано по данным о начисленном НДС за январь-июнь 2003 года, данные из статистической отчетности по форме 5-нбн). Соответственно, сумма отвлеченных средств составит 89,5 млрд. руб. в ценах 2003 года или 0,68% ВВП (исходя из прогноза ВВП на 2003 год 13250 млрд. руб.)

---

<sup>8</sup> Применительно к новым предприятиям такие потери являются особенно ощутимыми, т.к. до совершения продаж, но при необходимости осуществления закупок сырья, материалов, основных средств и т.д. налогоплательщик будет вынужден направлять 15% от этих сумм на НДС-счет. При этом существует единственная возможность возврата этих сумм на расчетный счет – через процедуру возмещения НДС из бюджета в случае превышения размера вычетов над размером налоговой базы со всеми связанными с этой процедурой издержками

<sup>9</sup> Вследствие предположения о равномерности осуществления налогооблагаемых покупок и продаж срок отвлечения оборотных средств в течение налогового периода составит 15 дней. После окончания налогового периода до момента уплаты НДС в бюджет этот срок увеличивается на 20 дней.

Как уже говорилось выше, для функционирования в системе специальных НДС-счетов возможно отвлечение оборотных средств налогоплательщика на кредитование специального счета вследствие несовпадения покупок и продаж как по времени, так и по объемам (так, при уплате НДС в бюджет со специального счета на нем может не оказаться средств для уплаты НДС поставщикам; в ситуации, когда фирма осуществляет закупки в начале месяца, а продажи – равномерно в течение месяца, необходимо кредитовать специальный счет с основного расчетного счета). При отсутствии поступлений на НДС-счет необходимость осуществления закупок приводит к необходимости кредитования специального счета, при этом обсуждаемая схема не предполагает возможности возврата средств со специального счета на расчетный счет. Оценить предполагаемую сумму потерь представляется достаточно сложным, однако можно предположить, что при данной сумме составит половину ежемесячных платежей НДС, или 0,3% ВВП

По нашим оценкам, в условиях 2003 года с учетом снижения основной ставки НДС до 18% сумма потерь налогоплательщиков в случае введения НДС-счетов превысила бы 1% ВВП (см. Таблицу 2). По данному значению оценки Института экономики переходного периода совпадают с результатами аналогичных оценок Министерства экономического развития и торговли и Министерства финансов РФ.

Таблица 2

**Оценка объема средства на НДС-счетах, отвлекаемых из оборота налогоплательщиков**

	<b>тыс. руб.</b>
Сумма НДС, начисленная по декларациям текущего года в январе-июле 2003 года к уплате в бюджет	471 459 681
в том числе:	
- к уплате	593 231 805
- к возмещению	121 772 124
Начисленная сумма НДС в среднем за один месяц 2003 года (всего)	
- к уплате	84 747 401
- к возмещению	17 396 018
Сумма отвлеченных средств в условиях и ставках 2003 года	
- к уплате (в расчете на 35 дней)	98 871 968
- к возмещению (в расчете на 15 дней)	8 698 009
Средняя ставка НДС в январе-июне 2003 года (по начислениям)	18,9%
Средняя ставка НДС в январе-июне 2003 года при снижении базовой ставки до 18% (по начислениям)	17,1%
Начисленная сумма НДС с учетом снижения базовой ставки в 2004 году до 18%	
- к уплате	89 455 590
- к возмещению	7 869 627
Прогноз ВВП на 2003 год	13 250 000 000
Начисленная сумма НДС в среднем за 35 дней 2003 года (с учетом снижения базовой ставки до 18%), % ВВП	
- к уплате	0,68%
- к возмещению	0,06%
Предполагаемая сумма кредитования специальных НДС-счетов с целью обеспечения бесперебойного функционирования фирм	0,30%
Итого: сумма отвлечения средств в условиях 2003 года с учетом снижения базовой ставки НДС до 18%	1,03%

Источник: МНС РФ (форма 1-НДС), Минфин РФ, Госкомстат РФ

Однако следует отметить, что количественные оценки прочих эффектов специальных счетов (например, издержек налоговых органов на налоговое администрирование, издержек налогоплательщиков, связанных с изменениями бухгалтерского учета, количества платежных документов, оплатой консультационных услуг и проведение судебных споров, дополнительной налоговой нагрузки на отрасли промышленности, кредитования малого бизнеса и т.д.) имеют достаточно ограниченную ценность вследствие невозможности получить представление ни о методиках проведения таких оценок, ни об исходных данных, на основании которых такие оценки осуществлялись.

## **9. Налоговое администрирование**

По нашему мнению, единственная причина, по которой качество налогового администрирования в условиях НДС-счетов должно улучшиться, заключается в отсутствии необходимости для налоговых органов в проверке, не является ли налогоплательщик НДС короткоживущим (подставным) предприятием. Однако такие проверки, судя по декларируемым масштабам уклонения с помощью короткоживущих предприятий, не проводятся и в настоящее время.

Между тем, вполне вероятен рост издержек на налоговое администрирование, т.к. налоговые органы будут вынуждены осуществлять проверку осуществления операций с НДС-счетами. При этом в случае сохранения в налоговом законодательстве метода начислений при определении момента возникновения налоговых обязательств означает, что движение средств по НДС-счетам не обязательно влечет за собой возникновение обязанности по начислению и уплате налога. Соответственно, введение НДС-счетов не отменяет необходимости проведения существующих механизмов контроля, однако приводит к необходимости введения новых механизмов.

Так, в соответствии с предложениями Министерства финансов на банки возлагается обязанность по предоставлению в налоговые органы сведения обо всех операциях по НДС-счетам клиентов, включая выписку из лицевого счета и документы с указанием кодов товаров, номеров и дат счетов-фактур, на основании которых были совершены все записи по НДС-счету. Помимо издержек банков, о которых уже говорилось выше, внедрение и поддержание системы обработки такого массива информации в налоговых органах потребует значительных ресурсов.

## **10. Правовые аспекты введения НДС-счетов<sup>10</sup>.**

Эффективное функционирование системы НДС-счетов невозможно без принятия достаточно жестких решений в отношении режима движения средств по этим счетам и распоряжения ими налогоплательщиком. В ряде случаев такие решения можно трактовать как вступающие в противоречие с действующим российским законодательством и судебной практикой. В этой связи необходимо рассмотреть следующие вопросы:

---

<sup>10</sup> Данный раздел подготовлен с участием руководителя юридического отдела ИЭПП А.Б.Золотаревой

(1) Проект закона о введении НДС-счетов предполагает лишение налогоплательщика права распоряжения частью доходов от реализации продукции на период, пока таковые еще не являются налоговым обязательством, то есть может существовать мнение о том, что данный документ в определенной мере ущемляет право собственности. В то же время, как правило, на конец налогового периода находящиеся на НДС – счету средства составляют сумму налогового обязательства и в этом смысле являются бюджетными (правомерность последнего утверждения возрастает при введении возможности возврата на расчетный счет сумм, внесенных налогоплательщиком ранее на НДС-счет).

Кроме того, следует учитывать, что определенные ограничения права собственности в налоговой системе (да и в правовой системе вообще) неизбежны. Точно такую же природу имеют, например, авансовые платежи по налогу, исчисляемые исходя из предполагаемого размера налогооблагаемой базы и уплачиваемые до окончания налогового периода, а значит, – окончательного исчисления налогооблагаемой базы. При этом фактически налогооблагаемая база за отчетный период у налогоплательщика может отсутствовать. Конечно, в ситуации, когда размер авансового платежа превышает уточненное налоговое обязательство, излишне уплаченные налогоплательщиком средства засчитываются в счет будущих платежей или возвращаются налогоплательщику, однако он, во-первых, не вправе отказаться от такого принудительного кредитования бюджета, а во-вторых, никакой платы за такое кредитование не получает.

Учитывая, что практика применения НДС – счетов не влечет явного и грубого нарушения права собственности налогоплательщика, возможность признания такой практики антиконституционной зависит от позиции Конституционного суда. В то же время, такую позицию можно прогнозировать, учитывая ранее принятые Конституционным судом решения по сходным вопросам. В частности, Определением от 9 апреля 2001 г. N 82-О Конституционный суд признал, что «внесение платежей до истечения налогового периода... не противоречит общим началам налогового законодательства. В тех же случаях, когда плательщик единого налога не имеет достаточных средств для внесения авансового платежа, он вправе обратиться за предоставлением отсрочки или рассрочки уплаты налога». Не усмотрел нарушений Конституции Конституционный суд и в норме ранее действовавшего Закона "О налоге на прибыль предприятий и организаций", в соответствии с которой на сумму разницы между авансовыми взносами налога и его суммой, подлежащей внесению в бюджет по фактически полученной прибыли, налогоплательщик должен был уплачивать бюджету проценты, несмотря на то, что в противоположной ситуации соответствующая обязанность государства Законом не предусматривалась<sup>11</sup>. Исходя из этого вероятность признания Конституционным судом неконституционной практики применения НДС – счетов представляется достаточно низкой.

(2) Обсуждаемый вариант введения НДС-счетов фактически предусматривает изменение существующей очередности погашения кредиторских требований при недостаточности имущества должника для их полного удовлетворения. С точки зрения преследуемых авторами идеи НДС-счетов целей такое решение представляется вполне обоснованным, т.к. для эффективного противодействия уклонению от

---

<sup>11</sup> См. Определение Конституционного суда от 13 ноября 2001 г. N 225-О

налогообложения с помощью короткоживущих предприятий после ликвидации налогоплательщика остатки на НДС-счете должны вне зависимости от требований кредиторов направляться в доходы бюджета. Таким образом, взыскание на средства, находящиеся на НДС – счетах, может налагаться исключительно по обязательствам по уплате НДС. При ликвидации налогоплательщика денежные средства, находящиеся на НДС – счетах, не включаются в конкурсную массу, а подлежат перечислению в бюджет. В результате, если в настоящее время обязательства перед бюджетом (в том числе – по уплате НДС) погашаются в третью очередь, то система НДС-счетов предусматривает их погашение в первую очередь.

Данное предложение вызывает, во-первых, теоретические возражения, состоящие в том, что таким образом обязательства по уплате НДС признаются более значимыми, чем, например, обязательства по уплате акцизов или налога на прибыль, для чего не усматривается никаких логических оснований, учитывая тождественность назначения платежа и личности кредитора.

Во-вторых, данное предложение вступает в противоречие с Постановлением Конституционного суда от 23 декабря 1997 г. N 21-П, в соответствии с которым «конституционные обязанности выплачивать вознаграждения за труд и платить законно установленные налоги и сборы не должны противопоставляться друг другу, так как установление жесткого приоритета для одной из них означает невозможность реализации, а следовательно, умаление равно защищаемых прав и законных интересов тех или других групп граждан, что не соответствует также статье 55 (часть 2) Конституции Российской Федерации». Очевидно, что в данном случае речь может идти об установлении такого жесткого приоритета, а значит, возникает риск признания данной нормы (ключевой для задач, которые предполагается решить с помощью системы НДС-счетов) не соответствующей Конституции РФ.

(3) В рамках введения специальных НДС-счетов предполагается установление различных налоговых режимов для наличных и безналичных расчетов: НДС, уплаченный через НДС-счета, принимается к вычету, а НДС, уплаченный наличными, относится на затраты. Это создает дискриминационные условия для налогоплательщиков, специализирующихся на розничной торговле (налогоплательщиков, осуществляющих розничные закупки за наличный расчет), и тем самым вступает в противоречие с принципом всеобщности и равенства налогообложения, закрепленным ст.3 НК РФ.

Предлагаемая к внедрению система предполагает, что все операции по реализации товаров (работ, услуг), не освобождаемых от налогообложения, будут сопровождаться движением средств по НДС-счетам. Фактически такой порядок будет означать ужесточение режима по отношению к расчетам в неденежной форме, т.к. налогоплательщик будет вынужден использовать денежные средства для перевода части платежа, соответствующей налогу на добавленную стоимость, которая при таких расчетах в настоящее время также уплачивается в неденежной форме.

## **11. Основные выводы для России**

Подводя итог приведенным выше соображениям, можно сделать следующие выводы относительно возможных последствий использования специальных НДС-счетов в России

(а) Нельзя отрицать, что введение обязательного использования специальных счетов для уплаты НДС приведет к увеличению доходов федерального бюджета, однако, во-первых, масштабы такого прироста не поддаются оценке и, во-вторых, издержки общества (издержки государства и налогоплательщиков, потери доходов других бюджетов бюджетной системы и т.д.), связанные с проведением данной реформы, могут превысить выгоды, получаемые в виде прироста федеральных доходов. В частности, предварительные оценки замораживания оборотных средств предприятий в результате введения НДС-счетов, сделанные ИЭПП, показывают, что объем отвлеченных средств может составить свыше 100 млрд. руб.

(б) В настоящее время не существует ни обоснованных оценок, ни методик и данных, позволяющих произвести количественные оценки, в отношении масштабов уклонения от налогообложения НДС, эффективности предложенной меры для борьбы с таким уклонением, выгод и издержек общества вследствие введения специальных НДС-счетов.

(в) Предлагаемая мера является технической и направлена на борьбу с конкретным способом уклонения от налогообложения, использование которого обусловлено рядом недостатков не столько налоговой системы, сколько системы законодательного регулирования и инфорсmenta в целом. В этой связи является неочевидной целесообразность борьбы с системными недостатками с помощью принятия чрезвычайно затратной технической меры.

(г) Из всех государств, взимающих налог на добавленную стоимость, лишь Болгария применяет специальные счета в целях обеспечения взимания НДС. При этом с учетом особенностей болгарской налоговой системы и болгарской экономики в целом нельзя утверждать, что опыт Болгарии применим в России. Однако болгарский опыт свидетельствует в пользу того, что с учетом всех перечисленных выше издержек использование специальных НДС-счетов не приводит к росту доходов бюджета от данного налога. Такой вывод сам по себе говорит об отсутствии необходимости осуществления затрат, связанных с введением НДС-счетов.

(д) Являются неочевидными соображения о том, что борьба с уклонением от налогообложения с помощью специальных НДС-счетов приведет к устранению искажений в экономике, а также конкурентных преимуществ для недобросовестных налогоплательщиков. Предлагаемая реформа, как в части введения НДС-счетов, так и в части рассматриваемых компенсационных мер, приводит к увеличению издержек предприятий малого и среднего бизнеса, а также вновь открывающихся предприятий.

(е) С учетом высказанных соображений, а также результатов возможного дополнительного анализа проблемы необходима разработка комплекса мер в области налогового администрирования, эффективно и с минимальными затратами для общества противодействующих уклонению от налогообложения НДС.