



**ИНСТИТУТ  
ЭКОНОМИКИ  
ПЕРЕХОДНОГО  
ПЕРИОДА**

*И.В. Трунин*

**ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГА НА  
ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В РОССИЙСКОЙ  
ФЕДЕРАЦИИ**

**Москва – 2000**

*Работа выполнена при поддержке  
Агентства США по  
международному развитию  
(USAID)*

*Научные редакторы:  
д.э.н. С.Г.Синельников-Мурылёв  
проф. М.Алексеев*

## Содержание

<b>ВВЕДЕНИЕ.....</b>	<b>4</b>
<b>1. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВВЕДЕНИЯ НДС. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И ДРУГИЕ КОСВЕННЫЕ НАЛОГИ.....</b>	<b>6</b>
1.1. НДС КАК НАЛОГ НА ПОТРЕБЛЕНИЕ .....	6
1.2. НДС И ПОДОХОДНЫЙ НАЛОГ .....	8
1.3. НДС И НАЛОГ С ПРОДАЖ.....	12
1.4. НДС И АКЦИЗЫ .....	26
<b>2. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ВАРИАНТЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ .....</b>	<b>27</b>
<b>3. ВЗИМАНИЕ НДС ПО МЕТОДУ ВОЗМЕЩЕНИЯ (ФАКТУРНОМУ МЕТОДУ) И МЕТОДУ ВЫЧИТАНИЯ. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ.....</b>	<b>32</b>
<b>4. ПРИНЦИПЫ СТРАНЫ ПРОИСХОЖДЕНИЯ И СТРАНЫ НАЗНАЧЕНИЯ ПРИ ВЗИМАНИИ НДС .....</b>	<b>39</b>
<b>5. ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕДВИЖИМОСТИ.....</b>	<b>44</b>
<b>6. ЦЕНОВЫЕ ЭФФЕКТЫ НДС .....</b>	<b>49</b>
<b>7. ПРОБЛЕМЫ УСТАНОВЛЕНИЯ СТАВОК НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ .....</b>	<b>52</b>
Приложение 1. Теоретические основы установления ставок косвенных налогов.....	64
<b>8. ОСНОВНЫЕ МЕТОДЫ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НДС .....</b>	<b>70</b>
<b>9. МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ ВЗИМАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ .....</b>	<b>79</b>
<b>10. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ</b>	<b>96</b>
10.1. ПЕРЕХОД К НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В 1991 ГОДУ .....	96
10.2. ВЗИМАНИЕ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В 1992-1999 ГГ. ....	100
<b>11. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ НДС В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....</b>	<b>117</b>
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....</b>	<b>138</b>
<b>СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ.....</b>	<b>142</b>

## **Введение**

Проблемы совершенствования косвенного налогообложения, и в частности, налога на добавленную стоимость, в настоящее время являются чрезвычайно актуальными для Российской Федерации. Начиная с 1992 года, когда в стране впервые был введен НДС, ведутся постоянные споры о целесообразности его взимания, величине ставок и порядке исчисления обязательств по налогу, объеме и структуре льгот, порядке взимания НДС при экспорте и импорте товаров и услуг в т.ч. со странами СНГ и таможенного союза.

Вместе с тем, налог на добавленную стоимость получил широкое распространение в современном мире. Несмотря на то, что НДС является относительно новым налогом, он используется в качестве основной формы косвенного налогообложения в большинстве государств в разных частях света и находящихся на различных этапах экономического развития. В частности, налог на добавленную стоимость является ключевым налогом в пятнадцати странах Европейского союза. Из стран с наиболее развитыми экономическими системами только США и Австралия не взимают НДС на федеральном уровне (что отчасти обусловлено трудностями, связанными с введением любой новой формы налогообложения в государствах с федеративным устройством), однако обе эти страны подробно рассматривали возможность перехода к взиманию этого налога.

Все это делает актуальным исследование основных направлений совершенствования налога на добавленную стоимость в России и выработку ответов на поставленные вопросы, с точки зрения как теоретических аспектов косвенного налогообложения и налогового администрирования, так и исследования и анализа мирового опыта.

Настоящая работа представляет собой попытку систематизации теоретических основ введения налога на добавленную стоимость и его взимания, международного опыта взимания НДС и выработку на этой основе рекомендаций по реформированию системы НДС в Российской Федерации.

Работа построена следующим образом. После анализа экономических основ введения налога на добавленную стоимость и теоретических аспектов его взимания рассматривается соотношение НДС с другими косвенными налогами, такими как налог с продаж и акцизы, проводится сравнительный анализ теоретических вариантов использования налога на добавленную стоимость, принципов территориальности при

взимании налога, методов взимания НДС. Далее в работе проводится анализ влияния НДС на уровень цен, рассматриваются вопросы множественности налоговых ставок, налогообложения недвижимого имущества. Отдельные разделы работы посвящены способам уклонения от уплаты НДС и возможным мерам по борьбе с ними, сравнительному анализу международного опыта взимания налога на добавленную стоимость и обзору истории введения и порядка взимания налога в Российской Федерации. На основе проведенного анализа сформулированы рекомендации по реформированию системы НДС в России.

Автор выражает благодарность д.э.н. С.Г.Синельникову-Мурылеву за научное руководство и многочисленные ценные замечания, высказанные при написании данной работы, а также М.Алексееву, Р.Конраду, С.Шаталову и Е.Шкробеле, чьи идеи и материалы использовались в данной работе.

## **1. Экономические основы введения НДС. Налог на добавленную стоимость и другие косвенные налоги**

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

С налогом на добавленную стоимость связано несколько теоретических проблем, относящихся главным образом к тому, в какой степени потребление домашних хозяйств должно облагаться налогом, а также к экономическому эффекту взимания налога. Кроме того, представляет интерес рассмотрение соотношения НДС с другими налогами – с налогом на доходы и налогом с продаж, который взимался в качестве налога на потребление до повсеместного внедрения налога на добавленную стоимость.

### ***1.1. НДС как налог на потребление***

Одним из важных теоретических вопросов, относящихся к налогу на добавленную стоимость, является вопрос о сфере его действия<sup>1</sup>. С экономической точки зрения для удовлетворения критериям равенства и нейтральности идеальный НДС как налог на потребление должен взиматься со всего потребления домашних хозяйств, включая товары и услуги, произведенные самостоятельно. Так, для создания равных

условий для всех существующих торгуемых и неторгуемых товаров потребление, например, самостоятельно выращенных овощей должно облагаться налогом на добавленную стоимость, т.к. указанная продукция в той же степени является потребленной добавленной стоимостью индивидуума, в какой в соответствии с концепцией экономического дохода в последний включается стоимость самостоятельно произведенных и потребленных товаров. Наиболее последовательные сторонники этой теории настаивают на включении в налогооблагаемую стоимость также и потребления свободного времени. В то же время всеми признается, что практическое воплощение подобных взглядов невозможно даже в отношении самостоятельно произведенных товаров, не говоря о свободном времени.

С точки зрения иного, юридического, подхода к налогу на добавленную стоимость целью указанного налога даже в идеале не является обложение нерыночного потребления. Даже в случае самостоятельного производства товаров или услуг экономический субъект должен уплатить налог только в том случае, если он реализует продукты своей деятельности. Другими словами, налогооблагаемой продукция становится только в том случае, если она производится не для собственного потребления, а для коммерческих целей. Вследствие этого законодательные акты о налоге на добавленную стоимость всегда включают в базу налога только торгуемые товары и услуги. Более того, операция попадает в категорию налогооблагаемых только в случае получения оплаты в денежной или какой-либо иной форме за поставленное благо. Таким образом, НДС является скорее налогом на потребительские расходы, нежели чем налогом на потребительскую деятельность в целом.

Интересным является также рассмотрение вопроса о том, как должно производиться налогообложение производственных товаров, т.е. является ли НДС налогом на потоки потребительских расходов или на запасы. С экономической точки зрения налог на добавленную стоимость – это налог на потоки. Это означает, что при реализации потребительских товаров длительного пользования, которые могут использоваться для оказания услуг в течение продолжительного периода времени (превышающего установленный налоговый период), налогообложению должна подлежать не реализационная стоимость этих товаров, а скорее стоимость услуг, которые в последующем будут оказаны этими товарами или с помощью этих товаров.

---

<sup>1</sup> Подробнее см. дискуссию в S.Cnossen "VAT Treatment of Immovable Property" // Tax Law Design and Drafting, pp.231-234

Очевидно, что на практике подобная идея вряд ли осуществима. Поэтому считается, что цена товаров длительного пользования включает в себя сумму дисконтированных к моменту реализации стоимостей будущего потока доходов, а налог на реализационную стоимость – это приведенная текущая стоимость сумм налога, уплаченных при реализации услуг в будущем.

С точки зрения налогового администрирования, описанное выше представление налога на добавленную стоимость искажает его природу, т.к. НДС не является налогом с физических лиц, а представляет собой налог на потребительские расходы и его взимание заканчивается на стадии розничных продаж товара независимо от вида товара. Юридическая теория НДС не предусматривает особого порядка налогообложения товаров длительного пользования, по причине того, что обязательства по налогу возникают только в момент несения потребительских расходов. И хотя налогообложение коммерческих операций не является прямой задачей налога на добавленную стоимость, это положение, центральное для организации системы НДС, не может быть игнорировано при анализе последнего.

### ***1.2. НДС и подоходный налог***

В отличие от подоходного налога, налог на добавленную стоимость является налогом на текущее внутреннее потребление, (в случае, если его взимание осуществляется по принципу страны назначения, см. Раздел 4 настоящей работы). По причине того, что НДС является налогом на текущее потребление, доходы от капитала не облагаются этим налогом. Соответственно, не подлежат обложению внутренние сбережения, и, следовательно, налог не вызывает межсекторных искажений в распределении капитала.

В то же время НДС эквивалентен налогу на текущую стоимость заработной платы (или, точнее, на общую компенсацию за труд) в течение жизненного цикла потребителя. При этом следует отметить, что это утверждение справедливо только для текущих, а не капитальных доходов потребителя; в случае, если потребитель получает доход с капитала, то НДС является налогом на заработную плату тех, кто в свое время создал этот капитал. Для простоты мы на данный момент абстрагируемся от налогообложения капитальных доходов индивидуума. Вследствие своей эквивалентности налогу на текущую стоимость заработной платы, НДС создает такие же стимулы и искажения, что и налоги на заработную плату. В частности, НДС



приводит к искажениям в предложении рабочей силы, способствует увеличению собственного производства домашних хозяйств, а также вызывает иные искажения, связанные с налогами на заработную плату — такие как, например, готовность к принятию риска, и эффекты, связанные с искажениями в предложении рабочей силы. Часть этих искажений компенсируется тем, что НДС является налогом на индивидуальный доход с более широкой базой, и соответственно, — с меньшими льготами, чем подоходные налоги, что приводит к одинаковому обложению всех индивидуумов в экономике. Налог на добавленную стоимость является менее искажающим, т.к. его ставка не зависит от дохода индивидуума, и не существует прямой зависимости между его доходом и ставкой налога (особенно при взимании НДС по единой ставке).

Налог на добавленную стоимость в меньшей степени искажает потребительский выбор, чем иные налоги. Так, НДС, базой которого являются все товары и услуги (а пример Новой Зеландии показывает, что взимание такого налога вполне возможно), оставляет потребителю выбор только между торгуемыми и неторгуемыми (а значит, и неналогооблагаемыми) благами, такими как, например, самостоятельное изготовление товаров.

Общепринятой является точка зрения о регрессивном характере налога на добавленную стоимость как налога на потребление: низкодоходные слои населения, которые тратят более высокую долю своего дохода на потребление, чем высокодоходные группы, соответственно вынуждены выплачивать более высокую долю дохода в качестве НДС. Однако если рассматривать полный жизненный цикл потребителя при условии полного расходования сбережений, регрессивный характер НДС исчезает.

Для целей поощрения экспорта из страны и улучшения платежного баланса, экспортируемые товары и услуги обычно освобождаются от обложения НДС. При этом воздействие введения единой положительной ставки НДС на импорт и нулевой на экспорт с макроэкономической точки зрения эквивалентно эффекту девальвации национальной валюты.

**Влияние НДС на сбережения.** Так как НДС является налогом на потребление, распространено мнение, что НДС в большей степени способствует росту сбережений,

чем подоходный налог. Однако это не всегда справедливо<sup>2</sup>. Теоретически, влияние налога на сбережения зависит от эластичности маршаллианского спроса на будущее потребление по фактическому потреблению в данный момент. Но если принять во внимание, что сбережения не являются аргументом индивидуальной функции полезности, то можно показать, что кривая предложения сбережений строится на основе кривой спроса на потребление в будущем. Увеличение цены потребления в будущем может привести к его уменьшению, но сбережения в то же время могут как вырасти, так и уменьшиться, т.к. обычно сбережения представляются как текущая стоимость будущих расходов на потребление. Также нельзя не учитывать эффекты предложения труда, а также другие эффекты дохода, оказывающие воздействие на эластичность сбережений по НДС.

Влияние налога на добавленную стоимость на сбережения и инвестиции выражено в большей степени, если мы будем рассматривать введение НДС вместо иного налога, взимавшегося ранее, — например, налога с продаж. В базу каскадных налогов с продаж, которые взимались в европейских странах, часто входили капитальные вложения, что включало сумму уплаченного налога в стоимость основных средств, а впоследствии указанная сумма возмещалась через амортизацию (такой порядок действовал в Бельгии, Франции, ФРГ, Италии и Нидерландах). Налог на добавленную стоимость предусматривает полное возмещение НДС, уплаченного при осуществлении капиталовложений, равно как и при приобретении иных товаров и услуг, что обеспечивает его нейтральность по отношению к выбору между потреблением и инвестированием<sup>3</sup>.

Одно из важных отличий НДС от подоходного налога связано с влиянием введения налога на добавленную стоимость на величину предложения труда. При общем относительно низком уровне доходов населения введение НДС может за счет эффекта дохода приводить к росту предложения труда и одновременно не должно оказывать влияния на распределение труда и свободного времени богатых слоев, за исключением тех, кто не хочет сокращать сбережения. Другими словами, для низкодоходных групп населения рост ставок налога на добавленную стоимость (что означает соответствующий рост цен) может вызвать желание перераспределить свое время в

---

<sup>2</sup> См.: Atkinson A.B., Stiglitz J.E. *"Lectures on Public Economics"*, 1980, pp.94-95

<sup>3</sup> См.: Sinclair, P.J.N., Review of *"The Value-Added Tax: Lessons from Europe"*, ed. by Henry J. Aaron (Washington, Brookings Institution, 1981) // *Public Finance Quarterly* (Beverly Hills, California), Vol. 11 (July 1983), pp.380-384

пользу труда для поддержания прежнего уровня благосостояния. Для высокообеспеченных индивидуумов повышение цен на потребительские товары является вопросом не повышения доли времени, распределяемого в пользу труда, а скорее — сокращения сбережений. При этом следует отметить, что указанные эффекты тесно связаны в том числе и с эластичностью предложения труда по доходу.

Увеличение доли косвенного налогообложения при неизменном уровне налоговых изъятий может уменьшить склонность к сбережению, т.к. косвенный налог уменьшает сбережения через эффект дохода, но сами сбережения (понимаемые как прирост финансовых активов) при этом не облагаются. Важным обстоятельством является то, что увеличение доли косвенного налогообложения может вступать в противоречие с требованиями справедливости, поскольку уменьшает прогрессивность налоговой системы в текущем периоде. Следует учитывать также, что теоретически, если принимать во внимание наличие богатства, введение косвенного налога может приводить и к уменьшению сбережений, если уменьшившийся доход мал для поддержания имущества в нормальном состоянии.

**Влияние НДС на инвестиции и готовность к принятию риска.** Эффекты, оказываемые введением НДС как на внутренние инвестиции, так и на склонность к принятию риска, противоречивы<sup>4</sup>. Если предположить увеличение сбережений при введении НДС, тем не менее, невозможно оценить их распределение между резидентами и остальным миром. Исходя из теоретических соображений, можно предположить, что склонность к принятию риска должна упасть при переходе от налогов на доход к налогам на потребление, т.к. подоходное налогообложение предполагает принятие на себя правительством части риска частных инвесторов (см. главу о налоге на прибыль). Другими словами, налог на неопределенный доход от капитала должен уменьшить рисковую составляющую ожидаемых поступлений. Тем не менее, утверждение, что введение НДС вместо подоходного налога оказывает влияние на склонность к принятию риску, не нашло эмпирического подтверждения<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> См.: Atkinson A.B., Stiglitz J.E. *"The Structure of Indirect Taxation and Economic Efficiency"* // Journal of Public Economics, 1972, pp.97-119

<sup>5</sup> См.: Ballard C.L., Scholz J.K., Shoven J.B. *"The Value-Added Tax: A General Equilibrium Look at Its Efficiency and Incidence"* // The Effects of Taxation on Capital Accumulation, ed. by M.Feldstein, Chicago: University of Chicago Press, 1987

### 1.3. НДС и налог с продаж.

В целях рассмотрения налога на добавленную стоимость как налога на конечное потребление ниже будет проведен сравнительный анализ НДС и налогов с продаж — как глобального налога, так и налога с розничных продаж.

Необходимо отметить, что еще во второй половине 1960х годов НДС негативно воспринимался правительствами стран Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР): к 1967 году только два государства ОЭСР имели в своей налоговой системе рассматриваемый налог — Франция<sup>6</sup> (частичный НДС) и Финляндия (НДС вводился на региональном уровне). Остальные государства ОЭСР либо не имели общих налогов на потребления (Япония и Турция), либо ввели одноступенчатые, либо каскадные налоги с продаж производителя, оптового или розничного продавца (см. Таблицу 1). Между тем, уже в 1995 году наблюдалась обратная ситуация: из 24 государств ОЭСР только 2 (Канада и США) ввели налог с розничных продаж, 1 государство (Австралия) — налог с оптовых продаж, причем в Канаде с 1991 года сосуществуют НДС и налог с розничных продаж<sup>7</sup>, в остальных странах в качестве основного налога на потребление взимался налог на добавленную стоимость.

**Таблица 1**  
**Налоги на общее потребление в странах ОЭСР по состоянию на 1 января 1967 года**

Одноступенчатые налоги			Многоступенчатые налоги	
С производителя	С оптового продавца	С розничного продавца	Каскадные	НДС
Канада (на федеральном уровне) Греция	Австралия Дания Ирландия Новая Зеландия Португалия Великобритания Швейцария	Канада (на региональном уровне) Исландия Ирландия Норвегия Швеция США (на региональном и муниципальном уровнях)	Австрия Бельгия Франция (на местном уровне) ФРГ Греция Италия Люксембург Нидерланды Испания	Финляндия (1964) Франция (1954)

Источник: *Taxing Consumption, OECD, 1988*

Движение в сторону введения НДС берет свое начало из двух источников: во-первых, страны-участницы Римского договора (Бельгия, Франция, ФРГ, Италия, Люксембург, Нидерланды) на момент подписания ввели каскадные общие налоги с

<sup>6</sup> Во Франции, начиная с 31.12.1936 г. использовался *tax a la production*, являвшийся налогом на оборот предприятий, разрешающий к вычету из обязательств лишь налог, уплаченный за продукцию некапитального характера, которая физически инкорпорируется в продукцию предприятия.

<sup>7</sup> См.: К.С. Messere "Tax Policy in OECD Countries: Choices and Conflicts", 1993, p.371

продаж, что создавало массу неудобств особенно в связи с некоторыми обязательствами, взятыми на себя в рамках договора, и в промежутке между концом 1960х и началом 1970х все эти государства заменили налоги с продаж на НДС. Вторых, правительства скандинавских стран, планируя постепенный рост государственных социальных расходов, видели в налоге на добавленную стоимость потенциальный источник дополнительных доходов по сравнению с взимающимися там одноступенчатыми налогами с оптовых (Дания) либо розничных продаж (Норвегия и Швеция). Одновременно с нежеланием увеличивать поступления за счет налогов на доходы физических лиц, это привело к переходу этих государств на многоступенчатое обложение добавленной стоимости между 1967 и 1970 годами.

В течение 1970х годов Великобритания и Ирландия пожелали вступить в Европейское Сообщество, обязательным условием для чего было введение НДС. Помимо этого правительства указанных стран к этому моменту осознавали недостатки существовавшей там системы косвенного налогообложения с опорой на узкую базу алкогольных напитков, табачных изделий и углеводов. Оба этих государства вместе с Австрией присоединились к странам, применяющих НДС, в 1972-73 гг.

В 1980х годах Греция, Португалия и Испания начали взимать НДС как обязательное условие для принятия в члены ЕС, а правительства Канады, Японии, Новой Зеландии и Турции пришли к выбору НДС из множества альтернатив в результате длительных дискуссий и голосований по этому вопросу.

В силу того, что почти все государства ОЭСР, так же как и большинство иных стран, взимающих налог на добавленную стоимость, ввели НДС в качестве альтернативы различным налогам с продаж, можно сформулировать несколько основных причин, по которым правительства решали дилемму налоги с продаж — НДС именно в пользу последнего<sup>8</sup>:

1) В большинстве государств налог на добавленную стоимость вводился в качестве замены налогов с оптовых продаж или каскадных налогов с оборота, экономический эффект которых имел произвольный характер, либо стимулировал вертикальную интеграцию производства. Применение НДС позволяет сделать налоги на потребление более нейтральными по отношению к ценам, эффективности производства и потребления, потребительскому выбору. При системе НДС налогообложению

подвергается потреблению домашних хозяйств, но не покупки предприятий и организаций (кроме конечного непроизводственного потребления).

2) Налог на добавленную стоимость имеет более широкую базу обложения, т.к. им облагаются не только розничные продажи, но и все непроизводственные покупки предприятий, в которых предприятия выступают конечными потребителями, в т.ч. работы, выполненные самим предприятием для собственных нужд. Налогом облагаются также покупки предприятий всех сфер деятельности, освобожденных от уплаты налога (но не имеющих нулевой ставки).

3) НДС позволяет сократить налоговые искажения в ценах международной торговли через принципы территориальности, т.е. позволяет выровнять либо цены потребителей, либо цены производителей.

4) Взимание НДС по наиболее распространенному в мире методу — методу начислений с использованием счетов-фактур — легче администрируется<sup>9</sup> и позволяет более эффективно бороться с уклонением от уплаты налога, т.к. подобная система обеспечивает распределение общего объема налоговых обязательств для каждого товара (услуги) между несколькими плательщиками — участниками производственно-коммерческого цикла.

5) По причине того, что техника взимания НДС обеспечивает сбор налога на всех стадиях производства, при некотором усложнении техники налогообложения увеличивается устойчивость величины поступлений налога относительно конъюнктурных колебаний динамики оборота розничной торговли.

Строго говоря, перечисленные аргументы не являются аргументами в пользу введения именно налога на добавленную стоимость, а скорее, обосновывают отказ от взимавшихся в то время различных видов налогов с продаж. Среди прочих налогов с продаж, НДС имеет смысл сравнивать лишь с некаскадным налогом с розничных продаж, т.к. иные налоги с продаж — одноступенчатый налог с продаж производителя, одноступенчатый налог с оптовых продаж, а также многоступенчатый (каскадный) общий налог с продаж являются по многим позициям искажающими и неэффективными

---

<sup>8</sup> См.: Due J.F. *"The Choice Between a Value-Added Tax and a Retail Sales Tax"* // Report of Proceedings of the Thirty-Seventh Tax Conference, Canadian Tax Foundation, November 18-20, 1985, Toronto: Canadian Tax Foundation, 1986, pp. 23-30

<sup>9</sup> В частности, не возникает различия между учетом продаж зарегистрированным и незарегистрированным плательщиками — вся реализация подлежит налогообложению НДС в случае, если плательщик не освобожден от уплаты налога

по сравнению с рассматриваемым налогом<sup>10</sup>. В частности, среди недостатков налога с продаж производителя (которые в некоторой степени относятся к одноступенчатому налогу с оптовых продаж) следует отметить различную эффективную налоговую ставку для товаров и услуг с различными нормами прибыли и различными затратами, включаемыми в себестоимость продукции, преференциальное обложение импортных товаров, низкий доходный потенциал при одной и той же ставке, что ведет к неоправданному увеличению ставок и обложению некоторых товаров промежуточного и промышленного потребления.

Применение многоступенчатых налогов с продаж также имеет массу недостатков: во-первых, такие налоги поощряют создание вертикально интегрированных промышленных объединений, занимающихся производством, сборкой, оптовой и розничной продажей товаров в целях избежания налогообложения на разных стадиях производственного процесса. Во-вторых, из-за того, что эффективная ставка обложения для разных товаров будет зависеть от количества перепродаж данного товара, компенсация налога при экспорте (или импорте) должна быть рассчитана по средней эффективной ставке, что ведет к предоставлению экспортной субсидии вертикально интегрированным компаниям и неадекватной компенсации неинтегрированным предприятиям. В-третьих, при взимании каскадного налога с продаж эффективная ставка обложения сырья и материалов, произведенных внутри страны, для разных товаров будет различной, чего нельзя отнести к импортным сырью и комплектующим, поставляемым из стран, не применяющих каскадное налогообложение. При этом индивидуальный расчет этого показателя для определения ставок возмещения налога при экспорте и ставок импортных таможенных пошлин представляется невозможным, что в итоге приводит к конкурентным преимуществам стран, не взимающих каскадные налоги, по отдельным товарам на мировом рынке.

Таким образом, среди всех налогов с продаж именно налог с розничных продаж является наиболее приемлемым с точки зрения минимизации искажающих экономических последствий его введения. Далее проведем сравнительный анализ двух

---

<sup>10</sup> Некаскадный налог с розничных продаж (*retail sales tax – RST*) взимается с зарегистрированных плательщиков со стоимости конечной реализации товаров (услуг) потребителю. Одноступенчатый налог с продаж производителя взимается однократно со стоимости реализации товаров (услуг) производителем оптовому продавцу. Налог с оптовых продаж взимается однократно со стоимости реализации товаров (услуг) оптового продавца розничному продавцу. Каскадный налог с продаж взимается со стоимости любой реализации товаров (услуг) любыми экономическими агентами по единой ставке.

налогов: одноступенчатого налога с розничных продаж и налога на добавленную стоимость с точки зрения некоторых технических и экономических аспектов их взимания. Для этого установим, что при взимании налога с розничных продаж производители товаров и услуг, оптовые и розничные продавцы должны быть зарегистрированы в налоговой инспекции. При этом зарегистрированные налогоплательщики обязаны включать налог в цену товара или услуги при его продаже любому незарегистрированному лицу (как правило, конечному потребителю), но не обязаны взимать налог при продаже продукции зарегистрированному предприятию, кроме случаев, когда продукция приобретается для частного потребления.

**Издержки администрирования и издержки налогоплательщиков.** На первый взгляд, административные затраты и издержки налогоплательщиков при взимании налога с продаж ниже, чем аналогичные издержки налога на добавленную стоимость, т.к. налогоплательщики при взимании налога с продаж ведут только налоговый учет продаж, не имея права на возмещение налога, уплаченного при приобретении товаров и услуг. С другой стороны, маловероятно, что на предприятии не ведется учета расходов и покупок, даже если налогом не предусмотрено право на возмещение. Также при взимании НДС учетные данные по расходам предприятия могут быть использованы и в других, в т.ч. и налоговых, целях: например, для уплаты налога на прибыль.

Введение НДС может привести к снижению издержек на налоговое администрирование, т.к. по сравнению с налогом с розничных продаж количество зарегистрированных налогоплательщиков должно быть несколько меньше за счет специального режима налогообложения для малых предприятий и существования предприятий, освобожденных от уплаты НДС. С другой стороны, отсутствие подобного режима и регистрация малых предприятий в качестве плательщиков НДС может привести к увеличению их административных издержек относительно предприятий обычных размеров, т.к. правила уплаты НДС могут потребовать ведения более детального и сложного учета, чем малые предприятия вели при уплате налога с розничных продаж<sup>11</sup>.

При введении налога на добавленную стоимость значительной его выгодой, по сравнению с налогом с продаж, с точки зрения налогового администрирования является

---

<sup>11</sup> См.: Godwin M. "VAT Compliance Costs to the Independent Retailers" // Accountancy, (London), Vol.97 (September 1976), pp.48-60



отсутствие необходимости проверки факта конечного использования товара или услуги налогоплательщиком. Если при взимании налога с продаж обязанность определения факта конечного использования товара (услуги) его покупателем лежит на продавце либо на налоговых органах, то в системе налога на добавленную стоимость налогоплательщик сам должен доказать факт приобретения товаров (услуг) с целью их использования в производстве для получения возмещения налога.

Кроме издержек на администрирование, которые несут налоговые органы, как налог с продаж, так и НДС имеют свои достоинства для налогоплательщиков: во-первых, это выгоды от благоприятного денежного потока (*cash flow benefit*), возникающие вследствие того, что моменты фактического поступления налоговых платежей на счет предприятия и перечисления их в государственный бюджет не совпадают по времени, что означает возможность для предприятия распоряжаться денежными средствами на безвозмездной основе в течение некоторого периода<sup>12</sup>, а во-вторых, это преимущества для управления предприятием (*managerial benefit*), т.е. возможность использования данных налогового учета для иных целей — заполнения деклараций для налога на доходы или контроля за оборотными средствами, что особенно актуально для малых предприятий.

**Устойчивость к уклонению от уплаты налога.** Одним из наиболее спорных вопросов при обсуждении сравнительных преимуществ НДС и налога с розничных продаж является вопрос об устойчивости того или другого налога к уклонению от его уплаты. Существует множество факторов, общих для рассматриваемых налогов, которые оказывают разнонаправленное влияние на уклонение от налогов в различных странах: например, уровень правовой культуры налогоплательщиков или способность налоговой администрации заставить платить установленные налоги. В то же время, каждый из налогов имеет свои особенности, ведущие к различным уровням уклонения.

При анализе устойчивости к уклонению от уплаты каждого из рассматриваемых налогов следует прежде всего дать ответ на 3 вопроса: какие формы уклонения являются общими для двух налогов, а какие характерны для каждого из них в отдельности, какой объем доходов теряет государственный бюджет в случае успешного

---

<sup>12</sup> Строго говоря, это не совсем так, т.к. указанная выгода приводит к необходимости установления более высоких ставок налога для покрытия заданных расходов. Естественно, что эта выгода возникает только при существовании отлаженной системы возмещения НДС и его зачета при приобретении основных фондов.

уклонения от уплаты того или иного налога, а также — каковы основные административные методы и встроенные механизмы борьбы с уклонением от уплаты как НДС, так и налога с розничных продаж.

Среди методов уклонения от уплаты, общих для рассматриваемых налогов, можно назвать: сокрытие коммерческих операций путем их осуществления в теневом секторе экономики (что особенно распространено в таких отраслях, как строительство, пошив одежды, гостиничный и ресторанный бизнес), отсутствие декларирования продаж индивидуальными предпринимателями в области услуг (бытовые услуги, ремонт), где расчеты осуществляются наличными, неполное декларирование объема реализованных товаров и услуг, отсутствие декларирования предприятиями доходов от их неосновной деятельности и т.д. Существуют также способы уклонения, характерные лишь для одного из налогов: например, только при взимании НДС (по методу начислений) налогоплательщик может требовать кредита по платежу, который фактически не был совершен<sup>13</sup>. С другой стороны, только при налоге с розничных продаж предприятие может использовать фальшивый регистрационный номер для закупки товаров без уплаты налога и/или осуществлять их продажу без включения налога в цену товара. Однако основным отличием одного налога от другого в данном контексте является то, что только для налога на добавленную стоимость характерно возмещение государством налога, уплаченного при приобретении товаров и услуг, с чем в странах, применяющих этот налог и связаны самые значительные злоупотребления. Можно утверждать, что при взимании НДС потери бюджета от уклонения (в зависимости от типа уклонения) от его неуплаты будут больше, чем при налоге с продаж, но вероятность своевременного обнаружения данных злоупотреблений также значительно выше<sup>14</sup>.

Иногда утверждается, что при взимании одноступенчатого налога с продаж вероятность потерять всю сумму налогового обязательства при удачной попытке уклонения гораздо больше, чем при многоступенчатом налоге на добавленную стоимость. Между тем, можно показать, что это не всегда так. Очевидно, что если предприятие работает вне сферы контроля налоговых органов, будет потеряна вся сумма налога с продаж, но при действии НДС сумма налога в итоге полностью попадет в государственный бюджет в случае, если это предприятие не является конечным

---

<sup>13</sup> Подробнее о способах уклонения от уплаты НДС и методах борьбы с ними см. в Разделе 8.

<sup>14</sup> См.: К.С. Messere *"Tax Policy in OECD Countries: Choices and Conflicts"*, 1993, p.383

продавцом товара, и НДС потупит лишь частично, если предприятие осуществляет розничные продажи<sup>15</sup>. С другой стороны, маловероятно существование предприятия с постоянным местом ведения деятельности, которое бы полностью уклонялось от уплаты налогов и при этом не привлекло внимание налоговых органов. Как правило, неплательщик лишь занижает сумму реализации на некоторую величину (в случае, если он является конечным продавцом), которая, при условии, что злоупотребление осталось незамеченным, и составляет риск государственных потерь при взимании НДС. При небольших величинах занижения реализации сумма потерь как при НДС, так и при налоге с продаж будет примерно одинаковой.

Следует также отметить, что для налога на добавленную стоимость характерны встроенные механизмы противодействия уклонению от его уплаты. Среди них можно выделить следующие. Во-первых, при расчете суммы налогового обязательства налогоплательщик обязан подтвердить сумму НДС к возмещению соответствующими документами. Во-вторых, порядок уплаты НДС создает стимулы для поставщиков и покупателей к добросовестному оформлению сделок, т.к. покупатель заинтересован в том, чтобы в счете-фактуре была указана более высокая цена для получения большой суммы кредита, а интерес поставщика, наоборот, заключается в занижении цены реализации по сравнению с реальной. В результате, в счете-фактуре при отсутствии дополнительных обстоятельств будет зафиксирована фактическая цена сделки<sup>16</sup>. В-третьих, вследствие необходимости оформления всех затрат и поступлений соответствующими документами в целях исчисления обязательств по НДС, возможен совместный контроль со стороны налоговых органов за правильностью исчисления и уплаты как НДС, так и налога на прибыль, что повышает вероятность раскрытия злоупотреблений. В-пятых, риск потерь от уклонения от уплаты налога с продаж на импортируемые товары выше, чем риск потерь от уклонения от НДС, т.к. последний взимается непосредственно при таможенном оформлении товара, тогда как налог с розничных продаж поступает в государственный бюджет только после первой его продажи внутри страны. В-шестых, бремя доказательства права на возмещение уплаченного налога на добавленную стоимость лежит на налогоплательщике, в то время

---

<sup>15</sup> См.: R.T.McMorran "A Comparison Between the Sales Tax and a VAT"//Tax Policy Handbook, 1995, p.85

<sup>16</sup> Данное утверждение справедливо лишь при предположении, что контрагенты не оформят сделку с помощью двух комплектов счетов-фактур.

как доказательство факта занижения обязательств по налогу с продаж входит в обязанности налоговых органов.

Тем не менее, приведенный перечень встроенных механизмов становится неэффективным при введении в анализ дополнительных факторов: в частности, более изощренных методов уклонения, описанных в соответствующем разделе настоящей работы, а также ограниченности времени и возможностей, необходимых для перекрестной проверки счетов-фактур в каждом подозрительном случае. Таким образом, трудно сказать, какой из налогов имеет большую устойчивость к уклонению, если понимать этот термин как вероятность того, что налогоплательщики будут уходить от уплаты налога.

С другой стороны, возможное уклонение от уплаты НДС в количественном выражении должно быть ниже, чем от уплаты одноступенчатого налога с розничных продаж, вследствие того, что платеж суммы налога на всю добавленную стоимость в процессе производства товара (услуги) распределяется по стадиям производственно-коммерческого цикла. Это приводит к тому, что один факт уклонения от уплаты НДС приводит к потере для государственного бюджета лишь части общей суммы налога, тогда как факт уклонения от уплаты одноступенчатого налога лишает казну всей суммы причитающихся к уплате налоговых обязательств.

**Налогообложение услуг.** Теоретически не существует различий между обложением оказанной услуги налогом с продаж или налогом на добавленную стоимость. Однако на практике порядок налогообложения услуг, особенно оказываемых на розничном уровне, различен для каждого из рассматриваемых налогов — как правило, одноступенчатые налоги с продаж не взимаются со стоимости оказанных услуг либо охватывают лишь некоторые их виды: гостиничные услуги или страховые премии. С другой стороны, в базу НДС обычно включаются все услуги, оказываемые на розничном уровне, за некоторыми исключениями, такими как здравоохранение, образование, социальные и финансовые услуги.

Следует отметить, что уплату налога предприятиями, оказывающими мелкие, особенно бытовые, услуги на розничном уровне достаточно сложно проконтролировать как при НДС, так и при налоге с продаж, однако существуют несколько аргументов в пользу того, что при введении налога на добавленную стоимость многие из услуг, не подлежащих налогообложению при налоге с продаж, можно эффективно включить в

базу НДС. Так, одноступенчатым налогом с розничных продаж облагается конечное потребление, т.е. при оказании услуги другому юридическому или физическому лицу предприятие должно убедиться, что покупатель является зарегистрированным налогоплательщиком. Как правило, многие услуги предприятие оказывают как для производственных нужд, так и для нужд конечного потребления, что приводит к высоким административным издержкам для определения необходимости уплаты налога. При взимании НДС такой проблемы не возникает, т.к. право потребовать возмещения уплаченного НДС и обязанность доказать правомерность такого требования лежит на покупателе, но не на поставщике услуг.

Другими словами, при взимании налога на добавленную стоимость нет необходимости вводить различные режимы налогообложения для услуг, оказываемых для целей конечного потребления, для производственных целей и услуг, поставляемых на экспорт, т.к. все особенности их налогообложения регулируются общими правилами взимания НДС.

**Нейтральность к экспорту и импорту.** Исходя из теоретических соображений, механизм возмещения уплаченного налога, применяющийся при взимании НДС, имеет преимущества перед налогом с продаж, заключающееся в его большей прозрачности и способности в большей степени освободить экспортируемые товары и услуги от уплаченных ранее налогов, а также недостатки, выраженные в высоких административных издержках как налоговых органов, так и налогоплательщиков.

Применение системы налога на добавленную стоимость позволяет, в отличие от налога с продаж, получить точную информацию о сумме налога, уплаченного при производстве товара (услуги) к моменту его экспорта. Это предоставляет возможность налоговым и таможенным органам в полном объеме определять сумму налога к возмещению при налогообложении экспорта по нулевой ставке.

Существенным отличием налога на добавленную стоимость от налога с продаж по отношению к импорту является необходимость его уплаты непосредственно при таможенном оформлении, тогда как обязательство уплатить налог с продаж возникает только после совершения первой продажи ввезенного товара лицу, не зарегистрированному в качестве плательщика налога<sup>17</sup>. Это ставит импортеров в

---

<sup>17</sup> Очевидно, что данная особенность НДС является недостатком только по отношению к налогоплательщику и является преимуществом с точки зрения государственных доходов.

невыгодное положение. На практике многие страны ввели дополнительную категорию отдельно регистрируемых плательщиков НДС при импорте, налоговое обязательство которых возникает после первой коммерческой операции с ввезенным товаром, а для остальных импортеров сохраняется обычный порядок уплаты НДС.

Дополнительным преимуществом НДС по сравнению с каскадным налогом с продаж является уже рассмотренная выше особенность: при высокой степени обложения налогом с продаж сырья и материалов, используемых при производстве продукции и услуг внутри страны, продукция, произведенная в государствах, взимающих НДС, может получить ценовое преимущество на мировых рынках вследствие невозможности установления дифференцированных ставок возмещения налога при экспорте, эквивалентным эффективным ставкам обложения сырья, материалов и комплектующих. Происходит это вследствие того, что при экспорте возмещается сумма налога с продаж, уплаченная со стоимости конечной реализации, тогда как налог, входящий в стоимость сырья и материалов, не возмещается в полной мере.

В результате сравнения одноступенчатого налога с розничных продаж и многоступенчатого налога на добавленную стоимость можно сделать следующие выводы. Несмотря на более высокие издержки администрирования, НДС по большинству параметров является более приемлемым налогом, чем налог с розничных продаж: он обладает большей устойчивостью к злоупотреблениям при его уплате, нейтрален к международной торговле, а также позволяет более эффективно осуществлять налогообложение услуг<sup>18</sup>. В силу этих, а также некоторых иных причин большинство стран ОЭСР и Европейского Союза отказались от взимания налога с продаж в пользу НДС.

В контексте налоговой системы России следует остановиться на особенностях взимания НДС, установленного на федеральном уровне, и регионального налога с продаж. При таком варианте налоговой системы издержки налогоплательщиков по уплате налога значительно выше. Предприятия розничной торговли сталкиваются с двумя во многом различными системами исчисления и уплаты налога с различной базой и налоговыми льготами, а также с различными порядками налоговой регистрации и определения величины налоговых обязательств. При этом возникают трудности с продажей товаров за пределы региона.

Таким образом, наилучшим вариантом совмещения налога с продаж и налога на добавленную стоимость является установление на региональном уровне для налога с розничных продаж таких же льгот, что и для налога на добавленную стоимость. Предприятия, не осуществляющие розничных продаж, будут уплачивать только НДС, а предприятия розничной торговли будут рассчитывать обязательства по налогу с продаж на основе аналогичных данных. С другой стороны, мы считаем нецелесообразным одновременное взимание налога на добавленную стоимость и налога с продаж, т.к. такая система приводит к значительному росту издержек на администрирование без какого-либо положительного воздействия на общую величину налоговых поступлений<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> См.: Parkinson D.A. *"Value Added Tax in the EEC"*, London: Graham & Trotman, 1981, p.38

<sup>19</sup> Следует, однако, отметить, что в Российской Федерации, где налог с продаж может взиматься в качестве альтернативы другим налогам, которые отменяются с введением налога с продаж, издержки на администрирование последнего (вместе с НДС) могут быть ниже, чем аналогичные издержки для группы отменяемых налогов. В любом случае, более целесообразным нам представляется повышение ставки НДС как альтернатива введению налога с продаж, хотя при этом необходимо более тщательно урегулировать вопросы межбюджетных отношений, т.к. НДС является федеральным налогом.

Помимо аргументов "за" и "против" налога с продаж с точки зрения налогового администрирования следует рассмотреть экономические аспекты взимания этого налога – прежде всего, речь идет о распределении налогового бремени, а также о получателях выгод от расходования аккумулированных налоговых доходов бюджетной системой.

Как известно, сфера действия налога отлична от законодательно установленного круга плательщиков налога и включает совокупность индивидуумов, положение которых ухудшается в связи с введением налога. Если налогом облагаются товары, то бремя налога делится между продавцом (производителем) и покупателем товара, причем, если спрос на данный товар менее эластичен по цене, чем предложение, то суммарные потери потребителей товара, выраженные в терминах излишка потребителя, превысят снижение прибыли продавцов (изменение излишка производителя совпадает с изменением прибыли в долгосрочной перспективе, а также, если фирмы в результате введения налога не покидают рынок, и в краткосрочной). То есть в этом случае налоговое бремя покупателей превысит налоговое бремя продавцов. Обратная картина наблюдается, когда спрос эластичнее, чем предложение – в этом случае налоговое бремя продавца превысит налоговое бремя покупателей. При этом не имеет значения кто юридически является плательщиком налога<sup>20</sup>.

Однако сфера действия налога включает индивидуумов, а не юридических лиц. Налоговое бремя продавца (предприятия) далее распределится между продавцами используемых в производстве факторов, в том числе, собственниками предприятия, и, что очень важно, работниками предприятия. Доля налогового бремени, которая придется на каждое из перечисленных лиц, зависит опять же от соотношения эластичности спроса и предложения используемого фактора производства. Другими словами, вопреки распространенной точке зрения о том, что бремя уплаты косвенных налогов полностью ложится на потребителей, распределение налогового бремени для любого налога зависит от соотношения ценовых эластичностей спроса и предложения налогооблагаемого товара и используемых в его производстве факторов.

---

<sup>20</sup> Следует сделать оговорку, когда мы говорим об эквивалентности налогов. Если налоги на товары специфические, то налог на продавца идентичен в смысле экономических последствий налогу на покупателя с такой же ставкой. При адвалорных налогах идентичность обеспечивается, если  $\tau = t/(1+t)$ , где  $\tau$  – ставка налога с налоговоключающей базой (то есть налога на суммы, уплачиваемые покупателем), а  $t$  – ставка налога с налогоисклюющей базой (то есть когда базой является выручка продавца).



Здесь нелишне упомянуть, что налог с продаж и налог на добавленную стоимость, если взимаются с одних и тех же товаров по эквивалентным ставкам, имеют одинаковую сферу действия, хотя круг юридических плательщиков у них различен<sup>21</sup>.

Если говорить о налоге с продаж, который предусмотрен законодательством Российской Федерации, то товары, на которые он распространяется, являются преимущественно товарами с высокой эластичностью спроса по доходу<sup>22</sup>, а значит, даже в тех случаях, когда у них мало субститутов, их эластичность спроса по цене довольно велика. Поэтому должно наблюдаться заметное перемещение налогового бремени на производителей и далее, на собственников используемых факторов, в том числе на работников, производящих продукт.

Однако поступления от налога используются в интересах жителей того региона, в бюджет которого он поступает. В отличие от налога на добавленную стоимость, 15% совокупных поступлений которого в отношении каждого товара (услуги) распределяются между бюджетами регионов, где зарегистрированы производители как конечного, так и промежуточных товаров, налог с продаж поступает в бюджет того субъекта Федерации, где осуществляются розничные продажи (или продажи за наличный расчет), то есть выгоды от использования налоговых доходов достаются в большей степени покупателям товаров (жителям региона, в бюджет которого поступают доходы от налога продаж), а налоговое бремя, по крайней мере отчасти, ложится на тех, кто участвует в производстве облагаемых налогом товаров (возможно, на жителей других регионов).

Таким образом, издержки взимания налога с продаж (по крайней мере, в его нынешнем виде) превышают выгоды от его введения как с точки зрения налогового администрирования, так и анализа экономического эффекта его взимания.

---

<sup>21</sup> Мы здесь предполагаем, что уклонения от налогообложения нет. Если принимать во внимание уклонение, то бремя того налога, от которого больше возможностей уклониться будет ниже, причем это снижение переместится на всех, входящих в сферу действия налога.

<sup>22</sup> Или, что более точно, он не распространяется на товары с низкой эластичностью спроса на товары – продукты питания и товары первой необходимости

#### **1.4. НДС и акцизы**

Обычно налог на добавленную стоимость начисляется на цену товара с учетом импортных пошлин и акцизов<sup>23</sup>. В принципе, возможно начисление НДС на цену без учета пошлин и акцизов, но принимая во внимание, что последние начисляются на более ранней стадии производственно-коммерческого цикла, расчет налогов с цены, включающей НДС, является более сложным с административной точки зрения. По этой причине, гораздо легче начислять НДС на цену, содержащую в себе акцизы и таможенные пошлины, а ставки последних устанавливать с учетом НДС — обычно при введении НДС ставки акцизов меняют таким образом, чтобы относительная розничная цена подакцизных товаров с учетом акцизов и НДС не изменилась<sup>24</sup>.

Подакцизными товарами, как правило, являются алкогольные и табачные продукты, бензин и автомобили, причем акцизы на первые две группы товаров (алкоголь и табак) регрессивны, тогда как на последние — в большей степени прогрессивны. Если правительство желает ввести прогрессивный косвенный налог, то предпочтительным вариантом является использование акцизы, нежели чем усложнение структуры НДС (особенно в развивающихся странах и странах с переходной экономикой).

Преимущество использования акцизов как альтернативы множественным ставкам НДС заключается прежде всего в разделении механизмов сбора налога. Как правило, акцизы уплачиваются на производственном этапе сравнительно небольшим количеством производителей. За уплатой налога осуществляется контроль как с учетной, так и с "физической" точек зрения, что обеспечивает хорошую собираемость и устойчивость поступлений данного налога. Таким образом, вместо использования в целях повышения прогрессивности налоговой системы НДС со сложной системой его администрирования, более рациональным является взимание акцизов независимо друг от друга. Показательным примером подобной налоговой системы служит Япония, где акцизами облагаются 18 товарных групп помимо четырех перечисленных (спички, чай, кофе, сахар, специи, звукозаписи, электроэнергия и т.д.). Вместе с тем, налоговые проверки по НДС могут дополнять налоговые проверки по акцизам, т.е. возможен совместный налоговый контроль.

---

<sup>23</sup> См.: A.Tait *"Value Added Tax: International Practice and Problems"*, IMF, p. 45

<sup>24</sup> Подробнее см.: Ferron M.J. *"Issues in Excise Taxation"* // *Fiscal Issues in South-East Asia*, ed. by P.Shome, Singapore: Oxford University Press, 1986, pp.25-50

## 2. Теоретические варианты налога на добавленную стоимость

Возможны три варианта налога на добавленную стоимость с экономической точки зрения, качественные различия между которыми исходят из доходных и расходных компонент системы национальных счетов<sup>25</sup>. Валовой внутренний продукт (*GDP*) по расходам состоит из конечного потребления домашних хозяйств (*C*), валовых инвестиций (*I*), конечных государственных незарплатных расходов на товары и услуги (*G<sub>c</sub>*), государственных расходов на выплату заработной платы (*G<sub>w</sub>*) и сальдо по счету текущих операций платежного баланса, которое можно представить в виде разницы между экспортом и импортом товаров и услуг (*X-M*):

$$GDP = C + I + G_c + G_w + (X - M).$$

В то же время, можно определить валовой внутренний доход как сумму доходов от факторов производства (зарплата, прибыль, процентные платежи), которую обычно называют добавленной стоимостью (*V*), и амортизации (*D*). Таким образом:

$$GDI = V + D.$$

Последнее равенство может быть выражено как в ценах каждого фактора (т.е. за исключением косвенных налогов без ценовых субсидий на отдельные товары), так и в рыночных ценах (включая косвенные налоги без субсидий). Рассмотрим далее три варианта налога на добавленную стоимость.

С использованием первого варианта НДС – налога, взимаемого с продукта (*product-type VAT*), – который обозначим как *P-VAT*, налогообложению подвергаются все расходы (за исключением государственных расходов на заработную плату, не подлежащих обложению при любом варианте НДС) в составе ВВП, если налог взимается по принципу страны происхождения, или расходы с поправкой на сальдо по счету текущих операций — в случае взимания налога по принципу страны назначения. Предположим, что НДС взимается по ставкам страны происхождения, т.е. экспортируемые товары и услуги, произведенные внутри страны, подлежат обложению налогом, а импортируемые – не подлежат. В таком случае базу налога можно выразить как:

$$Base_{P-VAT} = GDP - G_w = C + I + G_c + (X - M).$$

Валовые расходы на инвестиции, являющиеся частью базы первого варианта НДС, отражают совокупные расходы на товары капитального характера в течение

---

<sup>25</sup> См.: Н.Н.Зее "Value-Added Tax"// Tax Policy Handbook, P.Shome, ed., IMF, 1995, p.86

определенного периода времени. Часть этих расходов используется на компенсацию стоимости основных фондов, закупленных в предшествующие периоды времени, т.е. — на их амортизацию. Несмотря на то, что амортизационные отчисления фактически представляют собой бухгалтерские проводки, но не реальные экономические операции, е они оказывают влияние на расчетную величину прибыли, а следовательно, — и на добавленную стоимость предприятий. Второй вариант НДС — налог, взимаемый с дохода (*income-type VAT – I-VAT*), — взимается с чистых расходов на инвестиции (валовых расходов за исключением амортизации). Базу такого налога можно выразить как:

$$Base_{I-VAT} = GDP - G_w - D = C + (I - D) + G_c + (X - M).$$

Исходя из расчета ВВП по доходам базу налога можно также записать как:

$$Base_{I-VAT} = GDI - G_w - D = V - G_w.$$

Последнее выражение показывает, что базой второго варианта НДС является сумма доходов от факторов производства за исключением государственных расходов на заработную плату.

Если установить, что кроме амортизации, не подлежат налогообложению инвестиционные расходы, направленные на прирост стоимости основных фондов, из базы налога на добавленную стоимость должны быть полностью исключены расходы инвестиционного характера. В результате, базой такого варианта налога (налога с учетом основных фондов, *capital goods VAT – C-VAT*) будет:

$$Base_{C-VAT} = GDP - G_w - I = C + G_c + (X - M).$$

Из приведенного описания видно, что наиболее широкая налогооблагаемая база возникает при использовании первого варианта НДС, а наиболее узкая — последнего. Применение налога на добавленную стоимость, взимаемого с совокупного продукта, имеет, тем не менее высокую экономическую цену. С использованием такого варианта налога возникает каскадный эффект, т.к. амортизация, как часть стоимости основных фондов, переносимая на затраты в будущем, не вычитается из налогооблагаемой базы и подлежит повторному налогообложению. Таким образом, при обложении налогом всех приобретаемых основных фондов, без предоставления льготы по амортизации, возникает дестимулирующий эффект в отношении инвестиций. Подобные же проблемы, хотя и в меньшей степени, возникают при использовании второго варианта НДС.

Таким образом, несмотря на то, что база обложения для третьего варианта налога на добавленную стоимость являются самой узкой среди возможных вариантов, будучи

общим налогом на потребление, такой налог не вызывает искажений в производственном процессе между входящими потоками капитального и некапитального характера и является экономически нейтральным. Вследствие этого, такой вариант широко распространен в странах, использующих НДС, хотя его применение требует относительно высоких ставок для достижения заданного уровня государственных доходов<sup>26</sup>.

Следует также отметить, что при исключении из базы налога чистого экспорта товаров и услуг (при переходе на уплату НДС по принципу страны назначения) база третьего варианта налога сокращается до  $C + G_c$ , т.е. становится эквивалентной показателю розничных продаж. Другими словами, с точки зрения конечного результата третий вариант НДС, взимаемый по принципу страны назначения, не отличается от налога с розничных продаж, хотя администрирование и механизмы сбора этих налогов носят принципиально различный характер.

Существует важное различие между НДС на потребление (третий вариант) и НДС на доход (второй вариант). Налог на добавленную стоимость с доходной базы при корректном измерении амортизации является налогом на экономическую ренту. Другими словами, взимание налога на доходную базу и на базу потребления приведет к одинаковым результатам только в случае отсутствия возрастающей отдачи от масштабов (которая приводит к существованию экономической ренты). На практике НДС на доход почти не используется, т.к. во всех странах, применяющих НДС, существуют налоги на прибыль и на доход физических лиц. Использование в этом случае доходной базы для налога на добавленную стоимость привело бы к двойному налогообложению ее части.

С точки зрения бухгалтерского учета существует четыре варианта расчета обязательства по налогу на добавленную стоимость. Если установить, что базой налога являются сумма прибыли ( $p$ ) и фонда оплаты труда ( $w$ ) или разность между продажами ( $o$ ) и покупками ( $i$ ), а налог взимается по ставке  $t$ , то к одинаковой величине обязательства ( $VAT$ ) приведут следующие способы<sup>27</sup>:

1) Прямой аддитивный метод (или балансовый метод):

$$VAT = t \cdot (p + w).$$

---

<sup>26</sup> Следует отметить, что для мобилизации дополнительных доходов часто используется включение в базу НДС части расходов капитального характера. При использовании метода начислений и учета по счетам-фактурам это достигается, например, путем распространения кредита по приобретенным основным фондам на несколько последующих периодов.

2) Косвенный аддитивный метод, названный так, потому что при его использовании не происходит расчета добавленной стоимости, а сразу рассчитывается сумма налоговых обязательств:

$$VAT = t \cdot p + t \cdot w.$$

3) Прямой метод вычитания (иногда также называется налогом на трансферты предприятия (*business transfer tax*):

$$VAT = t \cdot (o - i).$$

4) Косвенный метод вычитания (метод возмещения, счетов-фактур):

$$VAT = t \cdot o - t \cdot i.$$

Подавляющее большинство стран мира, использующих налог на добавленную стоимость, рассчитывают налоговые обязательства по нему с применением метода возмещения (косвенного метода вычитания)<sup>28</sup>. Для этого существуют следующие причины<sup>29</sup>: во-первых, при использовании этого метода возникновение налоговых обязательств тесно связано с моментом осуществления экономической операции, а счет-фактура является документальным подтверждением таковой; во-вторых, применение такого метода облегчает налоговый контроль и позволяет устраивать перекрестные проверки; в-третьих, только при таком методе возможно взимание НДС по нескольким ставкам, а в-четвертых, метод возмещения предполагает, что можно использовать любой налоговый период, в то время как методы бухгалтерского баланса позволяют исчислять налоговые обязательства только за период сдачи бухгалтерской отчетности, что является их основным недостатком.

Примером взимания НДС на основе балансового метода является система НДС в Японии, где указанный налог был введен 1 апреля 1989 года. Единственным преимуществом применения бухгалтерской отчетности в целях расчета обязательств по НДС является использование тех же документов, что и для расчета налога на прибыль, что приводит к снижению расходов на налоговое администрирование. Таким образом, модельной системой НДС для всего мира стал фактурный метод возмещения, применяющийся в странах Европейского Союза. Формально фактурный метод применяется и в Российской Федерации, т.е. заполнить налоговую декларацию по НДС возможно с использованием только счетов-фактур. Однако некоторые положения налогового законодательства не позволяют обойтись без данных бухгалтерского баланса

---

<sup>27</sup> См.: А.Тайт "Value Added Tax: International Practice and Problems", IMF, p. 4

<sup>28</sup> Бенин и Мавритания используют прямой метод вычитания.

при составлении отчета по налогу на добавленную стоимость для некоторых коммерческих операций.

---

<sup>29</sup> См.: A.Tait, ed. *"Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues"*, IMF, p. 5

### 3. Взимание НДС по методу возмещения (фактурному методу) и методу вычитания. Сравнительный анализ.

Ниже мы проведем сравнительный анализ двух методов взимания НДС с помощью числового примера, который рассматривает трехступенчатый производственный процесс (производитель-оптовик-розничный продавец), причем добавленная стоимость на каждом этапе составляет 100 единиц, а налог взимается по ставке 10 процентов.

**Метод возмещения (счетов-фактур).** При уплате налога согласно данному методу требуется, чтобы сумма НДС указывалась отдельной строкой в каждой счете-фактуре. Общая сумма обязательства налогоплательщика перед государственным бюджетом в этом случае определяется как разница между НДС, уплаченным при покупках, и НДС, полученным от реализации.

Результаты расчетов представлены в Таблице 2.

**Таблица 2**

#### Различные варианты взимания НДС по методу возмещения

Этапы производственно-коммерческого цикла	Производитель	Оптовик	Розничный продавец	Общая сумма НДС	Розничная цена с НДС
<i>А. Все предприятия являются плательщиками налога</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	200	300		
2. Покупки (без учета НДС)	0	100	200		
3. НДС уплаченный	10	20	30		
4. НДС полученный	0	10	20		
5. Чистые обязательства по НДС	10	10	10	30	330
<i>Б. Розничный продавец облагается по нулевой ставке</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	200	300		
2. Покупки (без учета НДС)	0	100	200		
3. НДС уплаченный	10	20	20		
4. НДС полученный	0	10	0		
5. Чистые обязательства по НДС	10	10	-20	0	300
<i>В. Розничный продавец освобожден от уплаты налога</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	200	320		
2. Покупки (без учета НДС)	0	100	200		
3. НДС уплаченный	10	20	-		
4. НДС полученный	0	10	-		
5. Чистые обязательства по НДС	10	10	-	20	320
<i>Г. Оптовый продавец освобожден от уплаты налога</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	210	310		
2. Покупки (без учета НДС)	0	100	210		
3. НДС уплаченный	10	-	31		
4. НДС полученный	0	-	-		
5. Чистые обязательства по НДС	10	-	31	41	341

Источник: Н.Н.Зее "Value-Added Tax" // Tax Policy Handbook, IMF, 1995

Расчеты по общему варианту фактурного метода взимания НДС (т.е. плательщиками налога по одним и тем же ставкам выступают все участники производственно-коммерческого цикла) приведены в разделе А Таблицы 2. Из таблицы



видно, что итоговую сумму налога уплачивает потребитель, т.к. розничная цена товара с учетом НДС составляет 330 ед., а остальные предприятия выступают только в качестве агентов по сбору налога.

При обложении налогом по нулевой ставке (см. раздел Б Таблицы 2) предприятие не включает НДС в цену реализации, но может требовать возмещение по уплаченному налогу. Из таблицы видно, что при обложении розничного продавца по нулевой ставке сумма возмещения в точности равна сумме налога, уплаченного производителем и оптовым продавцом на ранних этапах производственно-коммерческого цикла. В результате нулевой ставки НДС на конечного потребителя не ложится налоговое бремя, и розничная цена товара равна произведенной добавленной стоимости без налога.

Из полученного результата относительно применения нулевой ставки следуют два вывода: во-первых, обложение продавца налогом по нулевой ставке позволяет эффективно устранить суммы налога, уплаченные на более ранних стадиях производственно-коммерческого цикла. Во-вторых, можно установить, что в случае применения метода возмещения эффективной ставкой налога является та, которая применяется к товару на последней стадии цикла — стадии конечных продаж, даже если на ранних этапах товар облагался НДС по иным ставкам. Обращаясь к приведенному примеру, можно показать, что в случае, если розничный продавец подлежал налогообложению по ставке 5% (при ставке 10%, применяемой к производителю и оптовому продавцу), сумма кредита по НДС составила бы 15 единиц, общая сумма налога — 5 единиц и розничная цена товара — 315 единиц.

Аналогично применению нулевой ставки, предприятие, освобожденное от уплаты НДС, не включает налог в цену реализации отдельной строкой, но в то же время, оно не имеет права требовать возмещения сумм НДС, уплаченных при приобретении сырья и материалов. Раздел В Таблицы 2 содержит пример уплаты НДС в случае, если розничный продавец освобожден от уплаты налога — он уплатил 20 единиц налога в цене своих покупок, но не получает кредит на эту сумму. Общая сумма налога, поступившая в бюджет, в данном случае будет равна 20 единицам, из которых 10 ед. внес производитель, и 10 ед. — оптовый продавец. Отсюда можно сказать, что по сравнению с первым вариантом (когда все участники цикла подлежали налогообложению по ставке 10%), освобождение розничного продавца от уплаты налога приводит к снижению объема собираемого налога, а следовательно, — и налогового

бремени на конечного потребителя — на 10 единиц, то есть на 10% добавленной стоимости розничного продавца.

В противоположность освобождению от уплаты НДС предприятия, осуществляющего конечные продажи, что, как показано в разделе В Таблицы 2, эквивалентно вычитанию его добавленной стоимости из базы общего НДС, льготирование предприятий, находящихся на предшествующих этапах производственно-коммерческого цикла, имеет при взимании налога с помощью метода возмещения совершенно иной эффект. В разделе Г Таблицы 2 представлена ситуация, когда оптовый продавец освобожден от уплаты НДС.

Оптовый продавец, имея льготу по уплате налога, не имеет права требовать кредита по уплаченному НДС в сумме 10 единиц. В результате, он компенсирует свои потери путем установления более высокой, чем в предыдущих случаях, цены реализации — 210 ед. вместо 200 ед. Далее, вследствие того, что оптовый продавец не включает НДС в цену реализации, налоговые обязательства розничного продавца становятся равны 31 единице, то есть 10% к цене конечной реализации. Общая сумма налога, поступившая в государственный бюджет в результате такого льготирования, возрастает до 41 единицы.

Видно, что по сравнению с первым случаем взимания налога, освобождение оптовика от уплаты НДС приводит к увеличению поступлений налога на 11 единиц и росту налоговой базы на 110 единиц. Происходит это вследствие того, что такого рода льготирование, разрывая последовательность предоставления кредита по НДС, не только позволяет перекладывать добавленную стоимость освобожденного предприятия на следующие этапы производственно-коммерческого цикла, где она входит в базу обложения НДС, но и приводит к двойному обложению добавленной стоимости предприятий, предшествующих освобожденному, на поздних этапах цикла. В результате, подобный эффект двойного налогообложения добавленной стоимости предприятий, предшествующих освобожденному, на поздних этапах цикла. В результате, подобный эффект двойного налогообложения добавленной стоимости аналогичен каскадному эффекту, вызываемому налогом с оборота. В приведенном примере двойному налогообложению подвергается добавленная стоимость производителя, что является причиной 10 единиц роста налоговых поступлений. Оставшаяся единица — результат взимания налога с уже уплаченных налоговых платежей.

**Метод вычитания.** Особенность данного метода исчисления налога на добавленную стоимость заключается в том, что налоговые обязательства предприятия

определяются путем применения соответствующей налоговой ставки к разнице между суммой его валовых продаж (включая НДС) и валовых затрат (включая НДС). Таким образом, в отличие от метода возмещения, объем уплаченного налога по каждой операции не требуется указывать в сопровождающем эту операцию счете-фактуре.

В Таблице 3 приведен пример расчета НДС по методу вычитания при различных вариантах ставок налога и предоставления льгот. Участники производственно-коммерческого цикла, ставка налога и суммы добавленной стоимости здесь аналогичны предыдущему иллюстративному примеру.

**Таблица 3**

**Различные варианты взимания НДС по методу вычитания**

Этапы производственно-коммерческого цикла	Производитель	Оптовик	Розничный продавец	Общая сумма НДС	Розничная цена с НДС
<i>А. Все предприятия являются плательщиками налога</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	210	320		
2. Покупки (с учетом НДС)	0	110	230		
3. Продажи (с учетом НДС)	110	220	330		
4. База НДС	110	110	110		
5. Чистые обязательства по НДС	10	10	10	30	330
<i>Б. Розничный продавец облагается по нулевой ставке</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	210	300		
2. Покупки (с учетом НДС)	0	110	220		
3. Продажи (с учетом НДС)	110	220	300 <sup>1)</sup>		
4. База НДС	110	110	-220		
5. Чистые обязательства по НДС	10	10	-20	0	300
<i>В. Розничный продавец освобожден от уплаты налога</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	210	320		
2. Покупки (с учетом НДС)	0	110	220		
3. Продажи (с учетом НДС)	110	220	320		
4. База НДС	110	110	-		
5. Чистые обязательства по НДС	10	10	0	20	320
<i>Г. Оптовый продавец освобожден от уплаты налога</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	210	310		
2. Покупки (с учетом НДС)	0	110	210		
3. Продажи (с учетом НДС)	110	210	320		
4. База НДС	110	-	110		
5. Чистые обязательства по НДС	10	0	10	20	320
<i>Д. Оптовый и розничный продавцы облагаются по нулевой ставке</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	200	282		
2. Покупки (с учетом НДС)	0	110	200		
3. Продажи (с учетом НДС)	110	200	282		
4. База НДС	110	-110	-200		
5. Чистые обязательства по НДС	10	-10	-18	-18	282

<sup>1)</sup> В налоговых целях розничные продажи принимаются равными нулю.

Источник: H.H.Zee "Value-Added Tax" // Tax Policy Handbook, IMF, 1995

Предваряя анализ различных вариантов льготирования при исчислении НДС с помощью метода вычитания, следует отметить, что в строке "Продажи (без учета НДС)", указывается цена реализации на каждом этапе производственно-коммерческого цикла за исключением НДС, взимаемого только на этом этапе, но не на

предшествующих этапах. Также следует указать на то, что налоговая база в данном случае рассчитывается с учетом налога, т.е. ставка налога равна 9,1%, что эквивалентно 10% при расчете налога на основе базы за исключением НДС.

Как можно увидеть из раздела А Таблицы 3, где приводится пример одинакового обложения налогом всех участников производственно-коммерческого цикла, результат взимания НДС по методу вычитания аналогичен результату, полученному ранее с помощью метода возмещения: сумма налога, собираемая на каждом этапе, составляет 10 единиц, но бремя налога полностью несет конечный потребитель (с учетной точки зрения).

Как и в случае исчисления налога по методу возмещения, применение метода вычитания позволяет устранить всю сумму уплаченного ранее налога из розничной цены товара, если розничный продавец облагается по нулевой ставке. В разделе Б Таблицы 3 показано, что достигается такой результат путем обнуления в учетных целях своих продаж конечным продавцом, после чего он получает право на возмещение в сумме ранее уплаченного налога. По этой причине конечный потребитель не несет (или по крайней мере, не должен нести) никакого налогового бремени.

При освобождении розничного продавца от уплаты налога на добавленную стоимость, он не несет обязательств по расчету налоговой базы (т.к. он не имеет права на кредит по НДС) и не включает НДС в цену реализации. В итоге, цена конечной реализации состоит из суммы затрат включая уплаченный НДС и добавленную стоимость розничного продавца. Общее налоговое бремя на конечного потребителя уменьшается, по сравнению с первым вариантом, на 10 единиц. Такое уменьшение в точности соответствует сжатию налоговой базы вследствие исключения из нее добавленной стоимости конечного продавца. Полученный в результате общий налоговый платеж и его распределение равны аналогичным результатам расчетов по методу возмещения.

В противоположность методу возмещения, когда разрыв в последовательности предоставления кредита по НДС влечет за собой эффект двойного налогообложения, освобождение оптового продавца от уплаты налога в рамках метода вычитания не приводит к каскадному эффекту. Достигается это за счет того, что при использовании метода вычитания налоговая база рассчитывается на каждом этапе производственно-коммерческого цикла как разница между реализацией и затратами, за счет чего добавленная стоимость не может быть сдвинута на последующие этапы для повторного

налогообложения. Из раздела В Таблицы 3 видно, что освобожденный от уплаты НДС оптовик не включает налог в цену реализации (210 ед. — сумма затрат 110 ед. и добавленной стоимости 100 ед.). В то же время база розничного продавца для уплаты НДС не может включать добавленную стоимость производителя и оптового продавца, т.к. в целях ее расчета из объема конечной реализации полностью вычитаются затраты, включающие стоимость, добавленную на предыдущих этапах.

Таким образом, освобождение этапов производственно-коммерческого цикла от уплаты НДС при использовании метода вычитания всегда позволяет удалить стоимость, добавленную на льготируемом этапе, из совокупной базы налога независимо от того, какое место в производственно-коммерческом цикле занимает освобождаемый этап.

Характерной особенностью метода возмещения является отсутствие разрыва в последовательности предоставления кредитов по НДС в случае применения нулевой ставки независимо от этапа производственно-коммерческого цикла, на котором налог взимается по нулевой ставке, и от частоты применения нулевой ставки в полном цикле. Метод вычитания отличается от метода возмещения тем, что в результате обложения по нулевой ставке двух и более этапов производственно-коммерческого цикла налоговая база сокращается на величину, большую чем предусмотрено сокращением ставки.

В разделе Д Таблицы 3 представлена ситуация, когда операции как оптового, так и розничного продавцов облагаются НДС по нулевой ставке. Применение нулевой ставки к операциям оптовика производит ожидаемый эффект: плательщик получает возмещение в 10 единиц в целях компенсации суммы налога, уплаченного производителю. Более того, он не включает НДС в цену реализации товара розничному продавцу. Тем не менее, розничный продавец, будучи облагаемым по нулевой ставке, вправе потребовать возмещения НДС в составе цены приобретения товара, что составляет 18 единиц или 9,1% от 200 единиц покупки. В приведенном примере льгота, предоставленная розничному продавцу в виде возмещения уплаченного НДС, полностью переходит на конечного потребителя, который платит за товар 282 единиц, хотя только добавленная стоимость составляет 300 единиц. Налог на добавленную стоимость в данном случае превращается в субсидию.

Подобный парадоксальный результат подчеркивает следующий недостаток, присущий методу вычитания: при его использовании считается, что в цену реализации всех предприятий (за исключением освобожденных от уплаты НДС) входит налог на добавленную стоимость, даже если этот элемент цены был исключен путем применения

нулевой ставки (или обманом) на каком-либо из этапов производственно-коммерческого цикла. По этой же причине взимание НДС по методу вычитания неприемлемо в случае множественности ставок налога на разные товары и услуги, т.к. ставка налога, включенного в стоимость затрат, будет приниматься равной ставке обложения реализации, даже если фактически эти ставки различны.

Исходя из проведенного сравнительного анализа взимания НДС по методу возмещения и методу вычитания, возможно сформулировать следующие выводы:

1) В случае применения единой ставки налога на добавленную стоимость, а также отсутствия освобождений от уплаты налога и нулевых ставок не имеет значения, какой из рассматриваемых методов использовать, а выбор того или иного метода является скорее вопросом администрирования, но не налоговой политики.

2) При существовании множественности ставок и льгот по уплате налога ни один из методов не позволяет полностью избежать связанных с этим недостатков и искажений, а выбор метода должен быть результатом анализа издержек и выгод для каждого из них.

3) Особенностью метода возмещения является нежелательность освобождения от уплаты НДС предприятий, находящихся на промежуточных этапах производственно-коммерческого цикла, т.к. это приводит к возникновению каскадного эффекта, что значительно сокращает выгоду от одного из главных преимуществ НДС перед налогом с продаж — устранения каскадного эффекта.

4) Использование метода вычитания не приводит к возникновению каскадного эффекта, но делает невозможным применение множественных ставок, а также ослабляет способность НДС предотвращать уход от уплаты налога.

Так как полностью совершенной системы налога на добавленную стоимость не существует, выбор метода взимания этого налога зависит от количества и качества несовершенств того или иного метода. Так, метод вычитания полностью исключен в странах с множественными ставками, хотя с другой стороны, принятие такого метода может послужить аргументом в пользу перехода к единой ставке налога. Также можно отметить, что при единой налоговой ставке и большом количестве льготированных товаров и услуг предпочтение следует отдать методу вычитания.

#### 4. Принципы страны происхождения и страны назначения при взимании НДС

Сфера действия налога на добавленную стоимость в большей степени охватывает экономические операции или осуществление экономической деятельности, чем субъектов экономической деятельности. Поэтому для определения того, подлежит ли налогообложению внешнеэкономическая сделка, необходимо установить, на какой территории была осуществлена эта сделка – в случае осуществления операции на территории государства, указанная операция подлежит обложению налога на добавленную стоимость. Также в случаях, когда часть или некоторые элементы экономической операции были осуществлены за пределами территории государства, необходимо определить плательщика налога.

Существует два противоположных принципа косвенного налогообложения внешнеторговых операций (или принципов территориальности): принцип страны происхождения товара или услуги, либо принцип страны назначения. Как можно понять из названия, принцип страны происхождения предполагает налогообложение операции, стоимость которой была полностью или частично произведена внутри соответствующей юрисдикции, если операция (товар или услуга) происходит с территории данной юрисдикции. С другой стороны, использование принципа страны назначения предполагает налогообложение экономических операций, если они предназначены для потребления внутри страны. Другими словами, при введении режима страны происхождения НДС облагается добавленная стоимость, произведенная внутри страны, осуществляющей налоговое регулирование, а при использовании принципа страны назначения, происходит обложение налогом всех товаров и услуг, потребляемых внутри страны.

Очевидно, что в условиях закрытой экономической системы не имеет значения выбранный режим налогообложения. В открытой экономической системе различие двух режимов заключается в порядке обложения экспортных и импортных товаров: при использовании принципа страны происхождения НДС облагаются экспортируемые потоки, а при использовании принципа страны назначения налогообложению подлежат импортируемые товары и услуги.

При сравнительном анализе использования двух принципов обложения экспорта и импорта налогом на добавленную стоимость следует особо рассмотреть **вопросы таможенного контроля и оценки таможенной стоимости** налогооблагаемых товаров и услуг. Взимание НДС по обоим принципам требует налогового контроля в отношении

товаров, пересекающих таможенную границу государства. При этом при применении принципа страны назначения не требуется специальных мер по контролю таможенной стоимости большинства импортируемых товаров, т.к. если импортер не является конечным потребителем ввозимого товара или услуги, занижение таможенной стоимости в конечном итоге не приводит к снижению поступлений налога вследствие компенсации на последующих звеньях производственно-коммерческого цикла<sup>30</sup>.

В противоположность принципу страны назначения, уплата налога по принципу страны происхождения требует дополнительных мер по контролю декларируемой стоимости товаров и услуг при пересечении границы, т.к. завышение стоимости импортируемого товара приводит к увеличению сумм возмещения НДС, а заниженная стоимость экспорта не будет компенсирована на дальнейших этапах налогообложения.

Проведем сравнительный анализ воздействия применения двух принципов взимания НДС на некоторые макроэкономические показатели.

**Распределение налоговой базы между странами.** Выбор того или иного режима налогообложения экспортно-импортных товарных потоков оказывает значительное влияние на распределение налоговой базы между странами, состоящими в торговых отношениях, так как при использовании принципа страны происхождения добавленная стоимость экспортируемых товаров (услуг) является частью налоговой базы страны-экспортера, а при введении принципа страны назначения — экспорт увеличивает налоговую базу страны-импортера. Таким образом, применение принципа страны происхождения товара в условиях положительного сальдо (дефицита) торгового баланса приводит к увеличению (уменьшению) налоговой базы страны-экспортера, и наоборот — при использовании принципа страны назначения в условиях положительного сальдо торгового баланса приводит к уменьшению налоговой базы в стране-экспортере вследствие превышения сумм возврата НДС над налоговыми поступлениями от импорта.

**Эффективность производства и потребления.** В случае взимания налога по принципу страны назначения цены производителей на торгуемые товары в разных странах выравниваются в результате международной торговли<sup>31</sup> (т.к. ввозимый в страну товар освобожден от уплаты НДС в стране экспортера). Одновременно, при различных

---

<sup>30</sup> Очевидно, что данное высказывание правомерно при адекватном налоговом контроле внутри страны

<sup>31</sup> Предполагается, что все торгуемые товары подлежат налогообложению, а неторгуемые — освобождены от уплаты налога.



ставках НДС потребительские цены, а следовательно, — и относительные цены торгуемых и неторгуемых товаров будут различными для каждой страны, приводя таким образом к неэффективности потребления в разных странах<sup>32</sup>.

Если применяется принцип страны происхождения товара, потребительские цены на торгуемые товары в разных странах выравниваются, т.к. в цену любого импортируемого товара уже входит НДС, уплаченный в стране экспортера. С другой стороны, если в разных странах применяются различные налоговые ставки, то относительные цены производителей между торгуемыми и неторгуемыми товарами будут различными для каждой страны, что влечет за собой неэффективность глобального производства<sup>33</sup>.

Таким образом, выбор того или иного принципа налогообложения зависит от выбора между неэффективностью производства и потребления (в случае негармонизированных между собой налоговых ставок в разных странах).

**Анализ международного опыта** применения рассматриваемых принципов показывает<sup>34</sup>, что подавляющее большинство государств, имеющих налог на добавленную стоимость, взимают его по принципу страны назначения товара. Для этого существует по крайней мере две основных причины. Во-первых, взимание налога в стране происхождения — принцип, при котором в цену импортируемого товара уже включен налог, уплаченный в стране экспортера — может привести к нежелательной налоговой конкуренции стран. Применение принципа страны назначения, напротив, гарантирует ввоз товара (услуги), не содержащего в цене уплаченного ранее НДС. Второй причиной превалирования принципа страны назначения является то, что при таком режиме взимания налога, как уже рассматривалось выше, издержки, связанные с таможенным контролем, гораздо ниже издержек на оценку таможенной стоимости импорта, которые неизбежно возникают при взимании НДС по принципу страны происхождения товара.

Возможна модификация принципа страны происхождения товара или услуги, которая в литературе определена как **ограниченный принцип страны происхождения** (*restricted origin principle*) и применение которой целесообразно в странах, состоящих в таможенном или экономическом союзе, где таможенный контроль за торговлей между

---

<sup>32</sup> См.: Gravelle J.G. "Assessing a Value-Added Tax: Efficiency and Equity" // Tax Notes, Tax Analysis (Arlington, Virginia), Vol.38 (March 7, 1988), pp.1117-1123

<sup>33</sup> См.: Campbell C. "The International Aspects of a Cross-Border Tax System" // International Tax Report, Ottawa: Department of Finance, June 18, 1987

странами союза слаб или отсутствует по определению. В этом случае взимание НДС по принципу страны назначения неэффективно по причине отсутствия таможенного контроля, требующегося при этом режиме.

Если в государстве, состоящем в таможенном или экономическом союзе, вводится такой порядок уплаты НДС, когда налог по внешнеторговым операциям со странами-участницами союза взимается по принципу страны происхождения, а со всеми остальными странами — по принципу страны назначения, то считается, что в этом государстве действует ограниченный принцип страны происхождения при уплате НДС. По такому принципу организованы налоговые системы стран — бывших республик СССР, а также он являлся целью для внедрения в странах Европейского Союза. Впоследствии Европейский Союз отказался от внедрения ограниченного принципа страны происхождения. В настоящее время, согласно решению Европейской Комиссии, в странах ЕС отменены фискальные границы: при ввозе товаров из одной страны — члена ЕС в другую импортер обязан представить декларацию в государственные налоговые (не таможенные) органы об уплате НДС в стране происхождения товара. Впоследствии импортер имеет право на вычет уплаченных ранее в стране происхождения сумм НДС из своих налоговых обязательств в стране назначения товара.

В условиях функционирования ограниченного принципа страны происхождения большое значение имеет гармонизация налоговых ставок в странах — участницах союза. При отсутствии единых ставок во всех странах проблема может быть частично решена путем организации механизма клиринговых платежей: импортер получает кредит по НДС (при взимании по методу возмещения) на сумму налога, уплаченного в стране экспортера, если она входит в таможенный союз. В конце определенного периода производится взаимный клиринг требований, а остатки подлежат погашению. В результате задача осуществления таможенного контроля возлагается на клиринговые структуры.

Необходимо также отметить, что подобный метод имеет свои недостатки, основной из которых заключается в создании стимулов для государств и экономических агентов занижать объемы экспорта и завышать объемы импорта. Также введение клиринговой системы не снимает проблемы унификации налоговых ставок — при значительном объеме приграничной розничной торговли, недополучение налоговых доходов вследствие различия в ставках может оказаться чувствительным для

---

<sup>34</sup> См.: *Tax Policy Handbook*, IMF, 1995, p.89

государственного бюджета. Третья трудность заключается в значительных различиях в ставках обложения акцизами в различных странах. Между тем акцизы входят в базу обложения НДС. Поэтому возникает необходимость гармонизации также ставок акцизов между странами сообщества.

При рассмотрении налогообложения внешнеторговых операций необходимо отметить, что его порядок не должен иметь в своей основе дискриминацию импортируемых товаров по отношению к товарам, произведенным внутри страны, которая может проявляться в повышенных ставках НДС на импорт. Многие страны добровольно взяли на себя обязательства по предотвращению такого рода дискриминации. Подобные обязательства закреплены в статье III Генерального соглашения по тарифам и торговле, основная часть которой гласит: "Продукты, происходящие с территории одной из сторон Соглашения, импортируемые на территорию любой другой стороны Соглашения, не могут облагаться прямо или косвенно внутренними налогами или сборами в дополнение к тем, которые прямо или косвенно применяются к товарам, произведенным внутри страны"<sup>35</sup>.

---

<sup>35</sup> См. текст Генерального соглашения по тарифам и торговле, подписанный в 1947 году.

## 5. Вопросы налогообложения недвижимости<sup>36</sup>

Отдельное рассмотрение в настоящей работе проблем налогообложения недвижимого имущества обусловлено важностью теоретической дискуссии о сфере действия налога на добавленную стоимость, содержание которой изложено в Разделе 1 настоящей работы. Напомним, что главная ценность земли, а также зданий и сооружений, состоит не в их качестве как товаров, а в их способности к оказанию услуг, используемых в производстве или потреблении. Если недвижимость используется в производственных целях, то и услуги, источником которых является это имущество, не должны подлежать налогообложению. Налог на добавленную стоимость, уплаченный при приобретении недвижимости, должен быть отнесен на уменьшение налоговых обязательств предприятия либо принят к возмещению из бюджета. В итоге, приобретение недвижимого имущества в производственных целях должно выводиться из-под налогообложения.

С экономической точки зрения аналогичным образом должно производиться налогообложение приобретения недвижимости, при помощи которой впоследствии предоставляются жилищные услуги. В теории идеальным способом взимания НДС с покупателей жилых помещений была бы их регистрация как поставщиков жилищных услуг потребителям. При этом потребителями таких услуг могут быть как третьи лица, которые приобретают эти услуги за плату, так и сам производитель, которые может предоставлять жилищные услуги себе как собственнику жилья.

Налогообложение подобных операции должно было бы производиться следующим образом. Зарегистрированный налогоплательщик, приобретающий пакет жилищных услуг в виде жилого помещения, уплачивает НДС на цену приобретения как потребитель и одновременно получает налоговый кредит в таком же размере как производитель жилищных услуг, который приобрел активы для осуществления производственной деятельности. В случае, если налогоплательщик предоставляет жилищные услуги третьему лицу (арендатору жилья), он должен взимать налог с суммы арендной платы. Арендатор, не будучи зарегистрированным в качестве плательщика НДС, не имеет возможности получить кредит по уплаченному налогу и несет бремя уплаты налога в полном объеме как потребители других товаров. Аналогично, в случае

---

<sup>36</sup> Подробнее об обложении НДС операций с недвижимым имуществом см. в S.Cnossen "VAT Treatment of Immovable Property" // Tax Law Design and Drafting, pp.231-234, а также A.Tait "Value Added Tax: International Practice and Problems", 1988

проживания собственника недвижимого имущества в принадлежащем ему помещении, собственник должен взимать налог со стоимости услуг по сдаче в аренду имущества самому себе. Это должно было бы выражаться в периодической уплате в бюджет собственником/потребителем соответствующей суммы налога за вычетом НДС, уплаченного при ремонте или содержании имущества). Помимо зданий, подобный порядок должен использоваться при налогообложении земли как актива, оказывающего потребительские услуги.

Налогообложение рентных платежей приводит к получению выгод живущими в своих помещениях собственниками перед арендаторами жилья. Для достижения равенства (в рамках описываемой системы налогообложения) необходимо взимать НДС при реализации собственником своего жилья, т.к. реализация имущества собственником, сдающим свое имущество в наем, также подлежит налогообложению как реализация производственного актива. При исчислении налоговых обязательств должны приниматься к возмещению суммы НДС, уплаченные при приобретении, а также при ремонте и содержании имущества.

С юридической точки зрения, которая, напомним, состоит в рассмотрении налога на добавленную стоимость как налога на запасы, а не на потоки услуг, налогообложение должно производиться в случае осуществления потребительских расходов. Так, новые здания и сооружения должны облагаться НДС не ранее момента завершения строительства, а в случае последующей сдачи имущества в наем, на суммы арендной платы должен начисляться налог на добавленную стоимость с одновременным предоставлением кредита по налогу, уплаченному при приобретении имущества. Если имущество реализовано конечному собственнику, проживающему в данном имуществе, такая реализация признается конечной и кредит по уплаченному налогу не предоставляется. Взгляд на недвижимость как на капитализированную стоимость будущих услуг не имеет при таком подходе решающего значения.

На практике регистрация всех собственников жилья, проживающих в принадлежащем им имуществе, так же как и расчет вмененных сумм арендной платы, представляется очень проблематичным. Большинство стран не облагает НДС сумму арендной платы по сдаче жилой недвижимости собственником самому себе, а обложение подходным налогом этих сумм если производится, то по пониженным ставкам. С политической точки зрения введение налогообложения вмененной ренты еще более сложно вследствие необходимости убеждения налогоплательщиков в

отсутствии двойного налогообложения при одновременном взимании НДС и подоходного налога (либо налога на имущество).

С юридической точки зрения наилучшим вариантом налогообложения является обложение налогом недвижимости единственный раз – при ее первичной реализации. В дальнейшем собственники жилья являются освобожденными от уплаты НДС, т.е. не имеют права взимать налог с реализуемых ими жилищных услуг, а также относить на уменьшение налоговых обязательств суммы налога, уплаченные при ремонте и содержании недвижимости. Налогообложение нового жилья приводит к искажениям на потребительском рынке жилищных услуг, однако вносимые таким способом искажения на рынке производителей жилищных услуг достаточно малы.

До сих пор речь шла об услугах по сдаче в аренду жилых помещений. Если мы распространим последний из описанных режимов на коммерческие и производственные помещения, то с точки зрения минимизации искажений следует включать в базу налога услуги по сдаче в аренду имущества, используемого в производственных целях с предоставлением возможности получения налогового кредита на сумму НДС, уплаченного при приобретении имущества.

На практике проблема налогообложения недвижимого имущества может быть решена двумя способами, которые можно проиллюстрировать на примерах Канады, Новой Зеландии и Европейского Союза. В Канаде и Новой Зеландии продажа и аренда недвижимого имущества в целом подлежат налогообложению, однако плата за аренду жилья, так же как и вторичная продажа жилого имущества, освобождена от обложения налогом на добавленную стоимость. Это означает, что под налогообложение попадает строительство, капитальный ремонт и содержание зданий, а также сдача в аренду нежилых помещений. Однако вторичная продажа жилья освобождена от уплаты налога только при условии, что продавец не относил суммы налога, уплаченные при приобретении данного имущественного комплекса на получение налогового кредита.

Вторым способом налогообложения недвижимости является закрепленный в Шестой директиве Европейского союза принцип освобождения от уплаты налога продажи и сдачи в аренду недвижимого имущества в целом, однако при этом налогообложению подлежит первичная продажа недвижимости, а также услуги по ремонту и содержанию существующего недвижимого имущества. В отличие от предыдущего метода, применение которого требует закрепленного в законодательстве широкого определения жилых помещений, метод, использующийся в странах ЕС,

требует более узкого определения некоторых видов помещений, сдача которых в аренду подлежит налогообложению. Такими видами имущества являются гостиничные номера, кемпинги, платные автостоянки.

Любой подход к налогообложению недвижимого имущества должен предусматривать режим налогообложения операций с землей как с особым видом недвижимости. Как правило, операции по купле-продаже негородских земель производятся реже, чем в отношении зданий и сооружений, а сами земли подобного рода используются в основном в производственных целях. Законодательство Новой Зеландии освобождает от налогообложения все виды земель, в то время как Шестая директива ЕС включает операции с землями несельскохозяйственного назначения в состав налогооблагаемых операций<sup>37</sup>.

Таким образом, анализ, проведенный в настоящем разделе, показал, что из существования двух различных взглядов на природу налога на добавленную стоимость происходят различные теоретические подходы к налогообложению недвижимого имущества. Из экономических аспектов НДС, заключающихся в необходимости налогообложения всего потребления, не ограничиваясь операциями с торгуемыми товарами и услугами, следует подход налогообложения недвижимости, который предписывает облагать налогом не операции по реализации недвижимого имущества, а услуги, которые это имущество оказывает в будущем. С другой стороны, юридический взгляд на природу НДС заключается в представлении о том, что НДС выплачивается в полной сумме в момент выхода товара или услуги из круга зарегистрированных плательщиков НДС, а стоимость недвижимого имущества, которая подлежит налогообложению при реализации есть капитализированная стоимость всех оказываемых в будущем услуг.

Очевидно, что воплощение на практике экономических взглядов на НДС не может быть реализовано, т.к. последний подразумевает, в том числе, налогообложение вмененной ренты при проживании собственника в принадлежащем ему жилье. Поэтому вторым наилучшим решением с точки зрения горизонтального равенства, нейтральности и применимости на практике является либо подход, предусматривающий полное налогообложение коммерческой недвижимости, либо подход, основанный на освобождении большинства операций с недвижимостью от налогообложения. Хотя на

---

<sup>37</sup> Возможно, такое различие обусловлено разницей в обеспеченности землями несельскохозяйственного назначения в Новой Зеландии и ЕС

первый взгляд разница между этими двумя подходами выглядит формальной, с точки зрения налогового администрирования лучшим является подход, основанный на широком списке льгот, чем на установлении круга операций, подлежащих налогообложению.

Как можно показать с помощью примеров, наиболее нейтральным порядком обложения налогом на добавленную стоимость недвижимого имущества является обложение строительства, всех форм арендной платы, а также операций по реализации недвижимости по стандартной ставке, т.к. пониженные ставки вызывают искажения и приводит к сложностям налогового администрирования. С точки зрения нейтральности важно, чтобы арендная плата и операции по реализации недвижимости облагались по единой ставке.



## 6. Ценовые эффекты НДС

Степень влияния налога на добавленную стоимость (как, впрочем, и других налогов) на уровень цен, достаточно сложно оценить эмпирическим путем. Во многих случаях применение НДС сопровождается массой иных факторов, оказывающих разнонаправленное влияние на уровень как оптовых, так и розничных цен. Например, введение НДС в некоторых странах совпало с нефтяными шоками 1972/73 и 1976 гг. (Ирландия – 1972 г., Австрия, Боливия, Италия, Великобритания – 1973 г., Гондурас, Израиль, Перу – 1976 г.), что сделало невозможным выделение эффекта НДС из общих изменений цен, вызванных ростом мировых цен на нефть<sup>38</sup>.

Обычным возражением против введения НДС является его предполагаемое положительное влияние на уровень цен (инфляционное воздействие — *inflationary impact*) даже в том случае, если с его помощью предполагается заменить один или несколько иных налогов при сохранении доходов бюджета на прежнем уровне. Сторонники такой точки зрения исходят из того, что налогооблагаемая база для НДС, как правило, намного шире, чем база тех налогов, которые он призван заменить — откуда следует, что многие товары, не подлежащие обложению при старой налоговой системе, войдут в базу НДС. Правомерность такого утверждения зависит от интерпретации понятия “инфляционное воздействие”.

Если понимать “инфляционное воздействие” как продолжающееся увеличение уровня инфляции в стране, то очевидно, что гипотеза об инфляционном воздействии НДС неверна. Введение в действие налога на добавленную стоимость (как и любого другого налога) не может привести к сколько-нибудь продолжительному росту уровня цен. Если же “инфляционное воздействие” интерпретировать как одномоментный рост уровня цен, то инфляционный характер НДС не определен и зависит от множества факторов.

Считается, что если при прочих равных условиях уровень государственных доходов не меняется с введением НДС, налог не оказывает влияние на общий уровень цен, т.к. в этом случае совокупный спрос остается неизменным. По аналогии: если после введения налога доходы бюджета выросли (понизились), то введение НДС оказывает отрицательное (положительное) влияние на общий уровень цен, т.к. подобные решения относятся к арсеналу мер ограничительной (экспансионистской) фискальной политики.

---

<sup>38</sup> См.: Tanzi V. "Taxation and Price Stabilization" // Comparative Tax Studies: Essays in Honor of Richard Goode, ed. by S.Cnossen, Amsterdam: North-Holland, 1983

Тем не менее, существуют два довода в противовес приведенным заключениям: во-первых, они отрицают возможное влияние НДС на совокупное предложение, а во-вторых, не учитывают, что инфляция измеряется с помощью уровня цен, а оценка изменения уровня цен обычно основывается на индексах цен (ИПЦ) с исторически сложившимися весами. Рассмотрим эти аспекты подробнее.

Как уже упоминалось выше, гипотеза об отсутствии влияния НДС на уровень цен при компенсирующем характере этого налога основана на предположении, что введение НДС не оказывает воздействия на совокупное предложение, а значит, — предполагается, что бюджетное ограничение для частного сектора остается неизменным. В то же время, если введение НДС приводит к уменьшению искажений в эффективности производства по сравнению со старой налоговой системой (что наиболее вероятно, так как именно это соображение является основным аргументом в пользу введения НДС), то замена налога приведет к увеличению совокупного предложения, что окажет понижающее воздействие на уровень цен даже в случае сохранения прежнего уровня государственных доходов.

Замена некоторых существующих налогов налогом на добавленную стоимость практически всегда приводит к изменению структуры относительных цен в экономике независимо от того, сохранились ли государственные доходы на прежнем уровне. Для отсутствия ценового эффекта необходимо, чтобы структура расходов частного сектора изменилась одномоментно и таким образом (в рамках существующего совокупного бюджетного ограничения), чтобы не оказать влияния на общий уровень цен. Обычно уровень цен измеряется, исходя из какого-либо общепринятого индекса цен — например, ИПЦ. Но вследствие того, что подобные индексы строятся на основе исторически зафиксированных весов, расчеты на их основе не в состоянии охватить равновесные изменения структуры расходов, необходимые для отсутствия ценового эффекта. Таким образом, до тех пор пока измерения сдвигов общего уровня цен будут основываться на индексах цен с фиксированными весами, направление движения индекса после введения налога заранее непредсказуемо и зависит только от структуры изменения относительных цен<sup>39</sup>. Можно показать, что ценовой эффект замены налога с продаж налогом на добавленную стоимость варьируется и может принимать как

---

<sup>39</sup> См.: Brecher S.M., Moore D.W., Hoyle M.M., Trasker P.J.B. *"The Economic Impact of the Introduction of VAT"*, Morristown, New Jersey: Financial Executives Research Foundation, 1982, p.95

положительные, так и отрицательные значение в зависимости от конструирования индекса цен<sup>40</sup>.

---

<sup>40</sup> См. Zee H.H. "Value Added Tax" // Tax Policy Handbook, pp. 90-92

## 7. Проблемы установления ставок налога на добавленную стоимость

При анализе налога на добавленную стоимость особое внимание следует обратить на его ставку, а точнее, — на проблему количества ставок НДС, практические и теоретические аспекты решения этой проблемы.

Основное правило установления количества ставок можно сформулировать следующим образом: количество ставок НДС должно находиться на уровне, минимальном для удовлетворения пожеланий политиков<sup>41</sup>. С точки зрения налогового администрирования предпочтительнее единая ставка. С точки зрения политиков, налогоплательщики, напротив, легче воспримут налог на добавленную стоимость в случае, если товары, потребляемые низкодоходными слоями населения, будут облагаться по более низким ставкам, чем товары, потребляемые высокодоходными домохозяйствами. Другими словами, необходимо установить три ставки НДС: пониженную, стандартную и повышенную. Между тем, можно показать, что при увеличении количества ставок налога издержки администрирования возрастают в гораздо большей степени при отсутствии дополнительных доходов<sup>42</sup>.

Так, для администрирования простейшего НДС (единая ставка, нулевая ставка и несколько освобождений от уплаты) от каждого налогоплательщика требуется по меньшей мере 9 информационных позиций: стоимость продаж по двум ставкам, стоимость освобожденных продаж, стоимость покупок по двум ставкам, обязательства по НДС к уплате и к возмещению по двум ставкам. Для взимания НДС по трем ставкам (за исключением нулевой) требуется минимум 17 информационных позиций. При увеличении числа ставок усложняются налоговые декларации, что приводит не только к росту вероятности совершения ошибок, но и создает дополнительные возможности для уклонения.

Помимо приведенного аргумента в пользу сокращения числа ставок НДС, можно перечислить следующие причины нежелательности множественного ставок налога:

1) Множественность ставок НДС искажает как потребительский выбор, так и выбор производителей<sup>43</sup>;

---

<sup>41</sup> См.: A.Tait "Value Added Tax: International Practice and Problems", 1988, p.42

<sup>42</sup> См.: Cnossen S. "What Rate Structure for a Value-Added Tax" // National Tax Journal, Columbus, Ohio, Vol.35 (June 1982), pp.205-214

<sup>43</sup> См: A.Tait, ed. "Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues", IMF, p. 42

2) Как отмечают некоторые исследователи<sup>44</sup>, пониженные ставки НДС не всегда создают выгоды для конечных потребителей: розничные продавцы могут устанавливать цены на рыночном уровне, компенсируя таким образом потери от повышенной ставки налога. Конечно, необходимо указать, что это утверждение характерно только для некоторых товарных групп, а отказ продавцов снижать цену на товар при снижении ставки НДС зависит главным образом от эластичностей спроса и предложения на товар, а также от степени монополизации рынков.

3) Существуют гораздо более эффективные инструменты помощи низкодоходным домохозяйствам, чем пониженные ставки НДС, — льготы по подоходному налогу, различного рода социальные трансферты и т.д.

4) В большинстве стран цены на ряд "необходимых" товаров и услуг, таких как продукты питания, электричество, топливо, субсидируются государством. В таких условиях нерационально вводить пониженную ставку НДС на цены с учетом субсидий.

5) Особый подход к обложению некоторых товарных групп приводит к росту требований предприятий применять пониженную ставку к товарам, которые можно отнести к льготным: например, если свежие овощи облагаются по пониженной ставке, то необходимо применять пониженную ставку и к замороженным овощам; если к замороженным овощам, то и к консервированным, и т.д. Другими словами, возникает обоснованный повод для лоббирования.

6) Удавшиеся требования лоббистов о включении того или иного товара в число льготных приводят к искажению налоговой базы.

7) Повышенные ставки НДС обычно применяются к товарам, составляющим невысокую долю в совокупном потреблении, т.е. при небольших дополнительных доходах возникают высокие издержки администрирования. В этом случае акцизы являются хорошей альтернативой НДС при обложении некоторых товаров дополнительным налогом.

8) Как показывают эмпирические исследования, ни количество ставок, ни изменения их уровня не оказывают заметного влияния на предпочтения потребителей или правительства<sup>45</sup>.

---

<sup>44</sup> См.: Ireland, Commission on Taxation, *"Third Report of the Commission on Taxation: Indirect Taxation"*, Dublin: Stationery Office, June 1984

<sup>45</sup> См.: S.Cnossen *"Dutch Experience with the Value-Added Tax"* // *Finanzarchiv*, Vol. 39, No. 2, 1981, p.229

9) Анализ модели общего равновесия показывает (с использованием налога с продаж), что дифференциация ставок приводит к значительному сокращению благосостояния по сравнению с взиманием налога по единой ставке<sup>46</sup>.

10) Адресность дифференциации ставок обычно очень низка. В России, а также в развивающихся странах, низкообеспеченные слои населения обычно покупают товары первой необходимости в небольших магазинах либо на рынках, которые либо освобождены от уплаты НДС как малые предприятия, либо уклоняются от его уплаты. В то же время, высокообеспеченные группы населения совершают большинство покупок в больших магазинах и супермаркетах и получают таким образом выгоду от пониженных ставок.

Тем не менее, исходя из теоретических соображений, которые, однако, не учитывают административные аспекты налогообложения и другие черты реальности (например, существование подоходного налога) единые ставки косвенного налогообложения не являются оптимальными. Из анализа частичного равновесия вытекает<sup>47</sup>, что налоговая ставка должна быть обратно пропорциональна ценовой эластичности товара, тогда дополнительное бремя налога является минимальным. Точно также, в противоположность мнению о том, что единая ставка косвенного налога наиболее нейтральна, из анализа общего равновесия следует<sup>48</sup>, что, когда функция полезности аддитивна, оптимальная налоговая ставка находится в обратной зависимости от эластичности спроса по доходу.

Исходя из сказанного, единообразные ставки налогов, с точки зрения эффективности, не обязательно являются желательными, причем предметы первой необходимости должны облагаться большими налогами, чем предметы роскоши. Однако эти соображения противоречат общепринятым принципам справедливости, согласно которым к предметам первой необходимости следует применять пониженные ставки, а к предметам роскоши — повышенные, придавая косвенному налогообложению прогрессивный характер. Следует учитывать, что косвенное

---

<sup>46</sup> См.: C.L.Ballard, J.B.Shoven, J.Whalley *"The Welfare Cost of Distortions in the United States Tax System: A General Equilibrium Approach"*, NBER Working Paper #1043, 1982

<sup>47</sup> См.: Аткинсон Э.Б., Стиглиц Д.Э. "Лекции по экономической теории государственного сектора", М., "Аспект-Пресс", 1995, стр. 496

<sup>48</sup> См.: Ramsey F.P. *"A Contribution to the Theory of Taxation"* // *Economic Journal*, 47-61, 1927

налогообложение в этом случае теряет свое преимущество в отношении минимизации избыточного налогового бремени<sup>49</sup>.

В то же время, при анализе теоретических соображений о множественности ставок НДС следует указать на наличие многих предпосылок, при которых справедливы приведенные положения. В частности, введение в анализ издержек на администрирование налога сводит на нет все рассуждения об эффективности множественности ставок налога на добавленную стоимость. Кроме того, правила налогообложения Рамсея действительны только при отсутствии иных налогов, а также при наличии множества других предпосылок, которые имеют мало общего с действительностью.

Эмпирические расчеты основных факторов поступлений налога на добавленную стоимость в бюджет, проводимые для двух выборок государств — с единой и множественной налоговой ставкой — показывают, что в странах с единой ставкой НДС повышение ставки на 1 п.п. приводит к увеличению поступлений на 0,503% ВВП, тогда как в странах с множественной ставкой увеличение эффективной налоговой ставки на 1 п.п. вызывает рост поступлений налога лишь на 0,339% ВВП<sup>50</sup>.

В таблице 4 представлены ставки налога на добавленную стоимость в 64 странах мира, использующих НДС, по состоянию на момент введения налога и на последнюю из доступных в справочных материалах дат. Из таблицы видно, что количество стран, использующих единую ставку, составляло 30 на момент введения налога и 26 на последнюю из дат, по которым имеется информация. При этом у большинства стран с множественными ставками, существуют либо только пониженные, либо как пониженные, так и повышенные ставки налога.

---

<sup>49</sup> См.: Atkinson A.B. & Stiglitz J.E. *"The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation"* // Journal of Public Economics, 55-75, 1976

<sup>50</sup> См.: Ž. Bogetić, F.Hassan *"Determinants of Value-Added Tax Revenue: A Cross-Section Analysis"*, Working Paper #WPS1203, World Bank, 1993

Таблица 4

## Ставки налога на добавленную стоимость в странах, использующих НДС

	Дата введения НДС	Ставки НДС											
		Ставки НДС при введении налога					Ставки НДС на 1.01.1991						
Австрия**	Январь 73			<b>8%</b>	16%			10%	<b>20%</b>				
Аргентина	Январь 75			<b>16%</b>					<b>13%</b>				
Бельгия**	Январь 71	6%	14%	<b>18%</b>			1%	6%	12%	<b>20,5%</b>			
Болгария*	Апрель 94			<b>22%</b>									
Боливия	Октябрь 73		5%	<b>10%</b>	15%					<b>10%</b>			
Бразилия	Январь 67			<b>15%</b>				9%	<b>11%</b>				
Велико-британия**	Апрель 73			<b>10%</b>				8%	<b>17,5%</b>				
Венгрия	Январь 88		15%	<b>25%</b>			0%	12%	<b>25%</b>				
Гаити	Ноябрь 82			<b>7%</b>					<b>10%</b>				
Гватемала	Август 83			<b>7%</b>					<b>7%</b>				
Гондурас	Январь 76			<b>3%</b>				6%	<b>7%</b>				
Греция**	Январь 87	6%		<b>18%</b>	36%		4%	8%	<b>18%</b>				
Дания**	Июль 67			<b>10%</b>					<b>25%</b>				
Доминиканская Республика	Январь 83			<b>6%</b>					<b>6%</b>				
Израиль	Июль 76			<b>8%</b>				6,5%	<b>16%</b>				
Индонезия	Апрель 85			<b>10%</b>					<b>10%</b>				
Ирландия**	Ноябрь 72	5,26%		<b>16,37%</b>	30,26%		2,5%	10%	12,5%	<b>21%</b>			
Исландия**	Январь 90	14%		<b>24,5%</b>					14%	<b>24,5%</b>			
Испания**	Январь 86	6%		<b>12%</b>	33%			3%	6%	<b>15%</b>			
Италия**	Январь 73	6%		<b>12%</b>	18%		4%	9%	13%	<b>19%</b>			
Канада**	Январь 91			<b>7%</b>					<b>7%</b>				
Кения	Январь 90			<b>17%</b>	20%	40%	50%	270%	<b>17%</b>	20%	40%	50%	270%
Колумбия	Январь 75	4%	6%	<b>10%</b>			4%	6%	<b>10%</b>	15%	20%	35%	
Корея	Июль 77			<b>10%</b>			2%	3,50%	<b>10%</b>				
Коста Рика	Январь 75			<b>10%</b>					<b>8%</b>				
Кот д'Ивуар	Январь 60			<b>8%</b>				11,11%	<b>25%</b>	35,13%			
Латвия	Январь 92			<b>18%</b>					<b>18%</b>				
Литва	Май 94			<b>18%</b>					<b>18%</b>				
Люксембург**	Январь 70	2%	4%	<b>8%</b>			3%	6%	12%	<b>15%</b>			
Мадагаскар	Январь 69			<b>12%</b>					<b>15%</b>				
Малави	Май 89		10%	<b>35%</b>	55%	85%		10%	<b>35%</b>	55%	85%		
Мали	Январь 91			<b>10%</b>				10%	<b>17%</b>				
Марокко	Апрель 86	7%	12%	14%	<b>19%</b>	30%	7%	12%	14%	<b>19%</b>	30%		
Мексика**	Январь 80			<b>10%</b>					6%	<b>10%</b>			
Нигер	Январь 86		8%	<b>12%</b>	18%			15%	<b>25%</b>	35%			
Нидерланды**	Январь 69		4%	<b>12%</b>				6%	<b>17,5%</b>				
Никарагуа	Январь 75			<b>6%</b>				6%	<b>10%</b>	25%			
Новая Зеландия**	Май 86			<b>10%</b>					<b>12,5%</b>				
Норвегия**	Январь 70			<b>20%</b>					<b>22%</b>				
Пакистан	Июль 90			<b>12,5%</b>					<b>12,5%</b>				
Панама	Март 77			<b>5%</b>					<b>5%</b>				
Парагвай	Январь 91			<b>12%</b>					<b>12%</b>				
Перу	Июль 76			3%	<b>20%</b>	40%			<b>18%</b>				
Польша	Май 93	0%	7%	17%	<b>22%</b>		0%	7%	17%	<b>22%</b>			
Португалия**	Январь 86			8%	<b>16%</b>	30%			5%	<b>16%</b>			
Румыния	Июль 93	0%	9%	<b>18%</b>				0%	9%	<b>18%</b>			
Словакия	Январь 93		6%	<b>23%</b>				6%	<b>23%</b>				
Тайвань	Апрель 86			<b>5%</b>					<b>5%</b>	15%	25%		
Тринидад и Тобаго	Январь 90			<b>15%</b>					<b>15%</b>				
Тунис	Июль 88		6%	<b>17%</b>	29%			6%	<b>17%</b>	29%			
Турция**	Январь 85			<b>10%</b>			1%	8%	<b>15%</b>	23%			
Уругвай	Январь 68		5%	<b>14%</b>				12%	<b>21%</b>				
Филиппины	Январь 88			<b>10%</b>					<b>10%</b>				
Финляндия**	Январь 90			<b>17%</b>					<b>22%</b>				
Франция**	Январь 68	6,4%		<b>13,6%</b>	20%	25%	2,1%	5,5%	<b>18,6%</b>				
ФРГ**	Январь 68		5%	<b>10%</b>				7%	<b>15%</b>				
Чехия*	Январь 93		5%	<b>22%</b>				5%	<b>22%</b>				
Чили	Март 75		8%	<b>20%</b>					<b>18%</b>				
Швеция**	Январь 69	2%	6,38%	<b>11,10%</b>			12%	21%	<b>25%</b>				
Швейцария**	Январь 95		2%	<b>6,5%</b>				2%	<b>6,5%</b>				
Эквадор	Январь 70			<b>4%</b>	10%				<b>6%</b>				
Эстония	Январь 91			<b>18%</b>					<b>18%</b>				
Япония**	Апрель 89			<b>3%</b>	6%				<b>5%</b>				



\*ставки на 1.01.1998

\*\* ставки на 1.01.1995

**Примечание: жирным выделены стандартные ставки налога**

*Источник: A.Tait "Value-Added Tax: International Practice and Problems", 1988, p.40-41. "Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries: A Comparative Survey and Evaluation", OECD Centre for Co-operation with Non-Members: Paris, 1998, p.12. "Consumption Tax Trends", OECD, Paris, 1995, p.16*

Представляет интерес также анализ основных групп товаров и услуг, реализация которых облагается НДС по пониженным либо повышенным ставкам. Для стран — участниц Организации экономического сотрудничества и развития такая информация приведена в Таблице 5.

**Таблица 5**

**База НДС для ставок, отличающихся от стандартной, в странах ОЭСР**

Государство	Нулевая ставка	Пониженная ставка	Повышенная ставка
Австрия	—	Продукция сельского хозяйства, книги, продукты питания, продукция лесного хозяйства, услуги стационаров, газеты, предметы искусства, услуги в области культуры, сдача в аренду транспорта	—
Бельгия	Автомобили для инвалидов, газеты и некоторые еженедельные журналы	Продукция сельского хозяйства, народное искусство, одежда, продукты питания, уголь, золото	—
Канада	Медицинские услуги, основные продукты питания, некоторые финансовые услуги (как правило, оказываемые нерезидентам), некоторая продукция сельского хозяйства, медицинское оборудование, драгоценные металлы	—	—
Дания	Газеты	—	—
Финляндия	Реализация воздушных и морских судов, продукция лесного хозяйства, газеты	—	—
Франция	—	Медикаменты, оборудование для инвалидов, книги, услуги гостиниц, авторские права, музеи, транспорт, пассажирские перевозки, продукция сельского хозяйства, продукты питания, газеты, поставка воды	—
ФРГ	—	Книги, продукты питания, газеты, услуги пассажирского транспорта	—
Греция	—	Книги, услуги в области культуры и искусства, продукты питания, медикаменты, газеты	—
Исландия	Топливо и оборудование, предназначенное для	Продукты питания, газеты, книги, услуги гостиниц,	—

Государство	Нулевая ставка	Пониженная ставка	Повышенная ставка
	осуществления международных перевозок морским и воздушным транспортом	горячая вода и электроэнергия	
Ирландия	Книги, детская одежда и обувь, стоматология, продукты питания, некоторые безалкогольные напитки, удобрения	Газеты, топливо, электричество, предметы искусства, ветеринарные услуги, продукция и услуги сельского хозяйства, аренда автомобилей, услуги ресторанов, строительство, недвижимое имущество и др.	—
Италия	Книги, газеты, макулатура	Продукты питания, медикаменты, ювелирная продукция, услуги связи	—
Япония	—	—	—
Люксембург	—	Продукция сельского хозяйства, книги, продукты питания, топливо, медикаменты, газеты	—
Мексика	Скот, некоторые продукты питания, основные фонды, поставляемые сельскохозяйственным предприятиям, удобрения	Медикаменты, продукты питания (кроме напитков)	—
Нидерланды	—	Продукция сельского хозяйства, книги, продукты питания, медикаменты, товары для инвалидов, газеты, услуги пассажирского транспорта, поставка воды	—
Новая Зеландия	—	—	—
Норвегия	Книги, газеты, некоторые воздушные и морские суда	—	—
Португалия	—	Книги, продукты питания, товары для инвалидов, медикаменты, газеты, топливо, услуги транспорта, электроэнергия	—
Испания	—	Книги, предоставление жилья в рамках социальной помощи, услуги в области культуры, продукты питания, услуги гостиниц и ресторанов, товары для инвалидов, медикаменты, транспортные услуги, газеты	—
Швейцария	—	Вода, продукты питания, медикаменты, книги, газеты, некоммерческое телевидение	—
Турция	—	Продукция сельского хозяйства, лизинг, комиссионные автомобили, газеты и журналы, книги, основные продукты питания, природный газ, услуги театров, кинотеатров, образовательные	Икра, меховые изделия, алмазы и драгоценные камни, телевизоры, стиральные машины,

Государство	Нулевая ставка	Пониженная ставка	Повышенная ставка
		услуги	автомобили, пассажирские суда, яхты, оружие, игорный бизнес, кабельное телевидение, аренда транспортных средств для личного пользования
Великобритания	Детская одежда, продукты питания, пассажирский транспорт, книги, газеты, вода и канализация, некоторые медикаменты, некоторые услуги инвалидам	—	—

*Источник: Consumption Tax Trends, OECD, 1995*

Из Таблиц 4 и 5 видно, что практически все государства, входящие в Организацию экономического сотрудничества и развития, используют, помимо стандартной, одну или несколько пониженных ставок НДС. Несколько стран (Канада, Ирландия, Великобритания и Мексика) активно используют нулевую ставку налога в отношении некоторых групп товаров и услуг, реализуемых внутри страны. Список товаров и услуг, облагаемых по пониженной ставке, практически одинаков для различных государств: практически все страны применяют нулевую или пониженную ставку для газет (за исключением Канады, Японии, Новой Зеландии и Турции), продукты питания облагаются по пониженным ставкам в 18 из 23 государств, медикаменты облагаются по льготным ставкам в 11 странах, топливо (энергия) и общественный транспорт — в десяти, продукция сельского хозяйства — в семи. Основными аргументами в пользу применения льготных ставок обычно является желание государства создать стимулы для потребления товаров и услуг (это касается книг, газет, общественного транспорта), а также перераспределительный (социальный) характер снижения цен на некоторые блага (медикаменты, продукты питания, детская одежда и проч.).

Вместе с тем, далеко не однозначным является оправданность подобного стимулирования потребления некоторых товаров и услуг, ведь далеко не все книги и газеты достойны их прочтения (более того, основная их часть этого недостойна), а принятие дискреционных решений о том, какие категории книг следует облагать по

льготной ставке, а какие — по стандартной является недопустимым по многим причинам.

Действенность социальных эффектов применения льготных ставок также находится под вопросом. Низкообеспеченные группы населения тратят более значительную долю своего дохода на приобретение, скажем, продуктов питания или одежды, которые облагаются по льготной ставке. Однако абсолютная сумма затрат на приобретение продуктов питания у высокообеспеченных индивидуумов однозначно выше, чем у низкообеспеченных. Вследствие этого, более рациональным представляется обложение продуктов питания по стандартным ставкам, а полученные доходы (включая дополнительные доходы от снижения затрат на администрирование) распределять в виде адресной социальной помощи. Единственным оправданием применения льготных ставок на товары первой необходимости является неуверенность органов власти в эффективности действующим в стране механизмов социальной защиты населения. Что касается государств ОЭСР, то наиболее вероятной причиной льготного налогообложения некоторых благ представляется неспособность или нежелание объяснения избирателям необходимость единообразного налогообложения всех товаров и услуг, включаемых в базу налога.

Как показано выше, несмотря на существование сильных аргументов в пользу сокращения числа ставок налога на добавленную стоимость, многие системы НДС используют множественные (льготные и повышенные) ставки налога. По нашему мнению, это объясняется скорее политическими, нежели чем экономическими причинами, т.к. практические соображения по поводу множественности ставок налога на добавленную стоимость противоречат результатам теоретических моделей, описывающих условия эффективности косвенного налогообложения (подробнее о теоретических основах установления ставок косвенных налогов см. Приложение 1).

Касаясь применимости приведенных в Приложении 1 теоретических правил оптимального налогообложения товаров и услуг на практике, следует отметить, что, в частности, модель оптимального налогообложения товаров и услуг Рамсея была построена на основе следующих предпосылок:

- 1) Постоянная отдача от масштаба производства.
- 2) Правительство является монополистом в налоговых ставках и имеет возможность таким образом оказывать влияние на цены товаров и услуг.

3) Правительство и налоговые органы при установлении налоговых ставок способны четко разделить товары и услуги на товары, предназначенные для потребления и для инвестиций, а также можно легко различать отдельные категории товаров

4) Экономическая система страны является закрытой.

5) Все потребители идентичны с точки зрения предпочтений и дохода.

6) В экономике наблюдается совершенная определенность

7) Налоговая система не содержит иных налогов.

8) Взимание налогов происходит без значительных издержек на администрирование

Результатом модели Рамсея является утверждение о том, что ставка налогообложения товара прямо пропорциональна эластичности замещения этим товаром досуга (или производства домохозяйств в общем случае). Достаточным условием для введения единой ставки в этом случае является равенство перекрестных эластичностей замещения каждым товаром досуга.

Одним из частных случаев необходимости установления единой ставки является функция полезности Кобба-Дугласа, которая по определению является строго сепарабельной. Другими словами, если функция полезности выглядит как

$$U = X^a Y^b (W - L_s)^c,$$

где  $X$  и  $Y$  – товары,  $W$  – общее количество времени,  $L_s$  – предложение труда, то исходя из модели, следует устанавливать единые ставки налога, т.к. эластичности замещения между товаром  $X$  и досугом, между товаром  $Y$  и досугом, а также между  $X$  и  $Y$  равны 1.

Другим случаем установления единых налоговых ставок является нестрогая сепарабельность функции полезности (т.е. предельная норма замещения двух товаров независима от третьего). Это означает, что функцию полезности можно записать как:

$$U(X, Y, Z) = U(H(X, Y), G(Z))$$

в случае, если  $X$  и  $Y$  нестрогово сепарабельны с  $Z$ <sup>51</sup>.

Необходимо отметить, что невыполнение исходных предпосылок может привести к тому, что правило Рамсея не будет соблюдаться. Так, можно показать, что при введении подоходного налогообложения может быть необходимым устанавливать

---

<sup>51</sup> В случае строгой сепарабельности  $U(X, Y, Z) = H(X, Y) + G(Z)$

единые ставки косвенных налогов<sup>52</sup>. Также, если правительство не в состоянии выступать в качестве монополиста в отношении определения уровня цен через ставки косвенных налогов, то правило Рамсея неверно (это происходит, например, при существовании "черного" рынка товаров и услуг). При значительной дифференциации налоговых ставок неизбежно возникновение черного рынка для товаров, ставки налога на которые чрезмерно высоки.

Предпосылка малых административных издержек также нарушается, т.к. установление дифференцированных ставок влечет за собой значительную работу по разграничению товарных групп и контролю за соблюдением налогового законодательства.

Помимо вышеперечисленного следует отметить, что различия в доходах и предпочтениях потребителей нарушают предпосылки модели Рамсея: товар, являющийся комплементом досуга для одних, может быть его субститутом для других.

Если не придерживаться точки зрения о необходимости пропорциональности ставок налога эластичностям товаров по доходу, то система косвенного налогообложения с большим числом ставок выглядит менее предпочтительной, чем с унифицированными ставками. Небольшое число ставок обеспечивает как простоту, так и минимальную дискреционность налогообложения. В то же время, если решение проблемы оптимального косвенного налога влечет введение единой ставки на все товары, то это эквивалентно пропорциональному налогу на расходы, что в свою очередь равносильно пропорциональному подоходному налогу (при отсутствии обложения доходов от сбережений)<sup>53</sup>. При этом следует учитывать, что косвенные налоги с небольшим числом ставок менее эффективны, чем прогрессивный подоходный налог, в качестве средства перераспределения доходов.

Таким образом, несмотря на результаты теоретических моделей и практику налогообложения в большинстве государств мира<sup>54</sup>, налог на добавленную стоимость с единой ставкой представляется нам более эффективным, чем НДС с одной и более льготными ставками. Среди основных причин такого утверждения следует отметить прежде всего выгоды от упрощения администрирования НДС с единой ставкой, несостоятельность аргументов о социальном значении льготных ставок, а также наличие

---

<sup>52</sup> См.: Аткинсон Э.Б., Стиглиц Д.Э. *"Лекции по экономической теории государственного сектора"*, стр. 578

<sup>53</sup> См.: Stiglitz J. *"Economics of the Public Sector"* W.W. Norton & Company, 1986

множества не имеющих отношения к реальности предпосылок условия эффективности множественных ставок косвенных налогов.

---

<sup>54</sup> Строго говоря, в настоящее время большинство стран с развитыми системами НДС идут по пути сокращения числа ставок

### Приложение 1. Теоретические основы установления ставок косвенных налогов<sup>55</sup>

Предположим, что бюджет конкретного потребителя формируется из двух источников и расходуется на приобретение двух товаров: X и Y. Первый источник дохода складывается из повременной ставки заработной платы ( $w$ ) и отработанного времени ( $L$ ):  $w \cdot L$ . Пусть второй источник пополнения бюджета потребителя не зависит от его работы и представляет собой, например, полученное наследство ( $K$ ). В отсутствие налогообложения бюджетное ограничение потребителя может быть записано как:

$$K + w \cdot L = p_x \cdot X + p_y \cdot Y,$$

где  $p_x$  и  $p_y$  — цены производителей на товары X и Y.

В случае, когда потребитель располагает общим объемом времени  $T$ , а его потребность в отдыхе равна  $l$ , то  $T = L + l$ . Бюджетное ограничение потребителя в этом случае может быть записано как:

$$K + w \cdot (T - l) = p_x \cdot X + p_y \cdot Y,$$

Пусть заработная плата, а также товары X и Y облагаются адвалорными налогами по ставкам  $\tau_w$ ,  $\tau_x$  и  $\tau_y$  соответственно. С учетом введенных налогов, бюджетное ограничение принимает следующую форму:

$$K + w \cdot (1 - \tau_w) \cdot (T - l) = p_x \cdot (1 + \tau_x) \cdot X + p_y \cdot (1 + \tau_y) \cdot Y,$$

или

$$K + w \cdot (1 - \tau_w) \cdot T = p_x \cdot (1 + \tau_x) \cdot X + p_y \cdot (1 + \tau_y) \cdot Y + w \cdot (1 - \tau_w) \cdot l,$$

Задача оптимального налогообложения товаров может быть определена как задача поиска таких значений  $\tau_w$ ,  $\tau_x$  и  $\tau_y$ , с помощью которых можно было бы мобилизовать заданный уровень налоговых доходов при минимальной потере эффективности (*efficiency loss*). Решение этой задачи можно сформулировать в виде нескольких правил налогообложения, которые в основном построены на жестких предпосылках, таких как, например, форма кривых спроса потребителя. Ниже мы рассмотрим четыре основных правила косвенного налогообложения: правило пропорциональности налогообложения, правила налогообложения Рамсея, правило обратных эластичностей и правило Корлетта-Хейга.

Возможно рассмотрение двух вариантов известных правил оптимального налогообложения товаров и услуг: в первом случае будем исходить из предположения,

---

<sup>55</sup> Подробнее о ставках косвенных налогов см., например, Аткинсон Э.Б., Стиглиц Д.Э. "Лекции по экономической теории государственного сектора"



что  $w$ ,  $p_X$ ,  $p_Y$  не меняются с изменением ставки налога (т.е. цены производителей без учета налога остаются на прежнем уровне до и после введения косвенных налогов), второй случай рассматривает гибкие цены производителей.

### Правило пропорциональности налогообложения

Правило пропорциональности утверждает, что в случае если все товары и услуги подлежат налогообложению, оптимальной является та структура налогов, при которой отношение суммы налога к цене постоянно для всех товаров. Другими словами, утверждается, что все товары и услуги должны подлежать налогообложению по единым ставкам. Экономическое обоснование этого правила исходит из того, что чистые потери от введения налога возникают вследствие искажений относительных цен на товары. Если же все товары подлежат налогообложению по единой ставке, то относительные цены останутся без изменений, и не возникнет чистых потерь.

Используя приведенные выше обозначения, правило пропорциональности требует, чтобы все три ставки налога были равны друг другу, т.е.  $\tau_X = \tau_Y = -\tau_w = \tau$ , где  $\tau > 0$ . Из подобной структуры налогов следует, что бюджетное ограничение потребителя можно записать как:

$$K/(1+\tau) + w \cdot T = p_X \cdot X + p_Y \cdot Y + w \cdot l,$$

т.е. пропорциональное налогообложение по единым ставкам фактически означает обложение незаработанного дохода потребителя,  $K$ , по ставке  $\tau/(1+\tau)$ . Если считать, что потребитель с помощью своего поведения не может изменить величину  $K$ , то такой налог эквивалентен паушальному налогу, который по определению не вызывает чистых потерь.

На первый взгляд, выполнение правила пропорционального налогообложения на практике является самым простым с административной точки зрения способом достижения оптимальной структуры налогов. Но после более внимательного изучения последних уравнений становится очевидным, что практическое выполнение этого правила сопряжено с большими трудностями. Во-первых, потребитель должен располагать незаработанными доходами  $K$ . Если  $K = 0$ , государственный бюджет не получит доходов от такого налога, т.к. поступления от обложения товаров  $X$  и  $Y$  полностью компенсируются субсидиями на рабочую силу (т.е. налогом на досуг) в целях сохранения пропорциональности структуры налогов. Во-вторых, даже если  $K > 0$  его абсолютный уровень должен быть таким, чтобы правительство собирало достаточный

уровень налоговых доходов, т.к. из последнего уравнения следует, что доходы от налога, взимающегося по ставке  $\tau$  равны  $K \cdot \tau / (1 + \tau)$ . В-третьих, исполнения правила оптимальности зависит от способности государства облагать налогом все товары и услуги, в стране, в т.ч., например, досуг, или субсидировать труд, что одно и то же. По указанным причинам, кажущееся на первый взгляд элементарным правило пропорциональности налогообложения является трудноприменимым на практике.

Следующие три правила налогообложения рассматривают ситуации, когда некоторые из товаров не облагаются налогом. Для определенности положим, что досуг является необлагаемым товаром, т.е.  $\tau_w = 0$ . Задача правительства таким образом заключается в поддержании необходимого уровня доходов, облагая налогом только товары  $X$  и  $Y$  по ставкам  $\tau_x$  и  $\tau_y$ .

### **Правило налогообложения Рамсея.**

Правило налогообложения Рамсея утверждает, что для достижения оптимальной структуры налогообложения товаров, вызванное введением налога относительное сокращение компенсированного спроса на товар должно быть одинаковым для всех налогооблагаемых товаров<sup>56</sup>.

Заслуживающим внимания аспектом правила налогообложения Рамсея является то, что оно сформулировано в терминах компенсированного спроса, т.е. правило направлено на минимизацию чистых потерь, определенных по Хиксу, а не по Маршаллу-Харбергеру. Правило таким образом можно записать в виде равенства, исполняющегося при оптимальных значениях налоговых ставок  $\tau_x$  и  $\tau_y$ :

$$\Delta X' / X_0 = \Delta Y' / Y_0,$$

где штрих означает изменение количества по кривой компенсированного спроса, а индекс "0" — состояние до введения налога.

Предположим, что применяются такие налоговые ставки, при которых не выполняется приведенное равенство. В таком случае сумма дополнительного бремени по товарам  $X$  и  $Y$  может быть уменьшена путем простого изменения относительной величины двух налоговых ставок, т.е. увеличение дополнительного бремени по одному товару, вызванное увеличением налоговой ставки, может быть отчасти компенсировано уменьшением дополнительного бремени по другому товару путем изменения соответствующей налоговой ставки. При этом минимум дополнительного бремени

достигается в точке, где любое изменение ставок вызывает эквивалентное изменение количества компенсированного спроса на каждый из товаров. Вследствие того, что условие эквивалентного изменения количества компенсированного спроса выражено в абсолютных величинах, правило Рамсея утверждает, что оптимальной является структура налогов с различными для каждого товара ставками<sup>57</sup>.

Необходимо отметить, что при условии, когда количество обычного, некомпенсированного, спроса на налогооблагаемые товары изменяется в пропорции, равной изменению дохода потребителя, правило налогообложения Рамсея применимо к обычным, маршаллианским показателям спроса на товар.

### Правило обратных эластичностей

Рассматриваемое правило может быть сформулировано следующим образом: в случае, если спрос на налогооблагаемый товар зависит только от цены этого товара, но не от цен на остальные товары, оптимальная налоговая ставка для этого товара обратно пропорциональна значению эластичности спроса на этот товар по его цене ( $\varepsilon$ ). При существовании двух налогооблагаемых товаров это правило можно записать как:

$$\varepsilon_X \cdot [\tau_X / (1 + \tau_X)] = \varepsilon_Y \cdot [\tau_Y / (1 + \tau_Y)] = \alpha,$$

где  $\alpha$  — положительная константа.

Из приведенного равенства следует, что чем ниже абсолютное значение эластичности спроса на налогооблагаемый товар по его цене, тем по более высокой ставке с него должен взиматься налог.

Из всех известных правил налогообложения правило обратных эластичностей является, пожалуй, наиболее очевидным с экономической точки зрения. Как следует из определения дополнительного бремени от налога, оно (дополнительное бремя) положительно связано с эластичностью спроса на товар по его цене. Следовательно, для каждого значения налоговой ставки налог, взимаемый с товара с низкой эластичностью, приведет к меньшему дополнительному бремени, чем налог, взимаемый с товара с высокой эластичностью спроса по цене. Хотя из этого анализа не следует аналогичных выводов для структуры налоговых ставок для двух и более налогооблагаемых товаров, изначальное предположение о том, что спрос на товар не зависит ни от каких цен за исключением цены на этот товар, позволяет рассматривать дополнительное бремя на

---

<sup>56</sup> См.: F.P. Ramsey "A Contribution to the Theory of Taxation" // *Economic Journal*, 1927, pp.47-61

каждый налогооблагаемый товар как если бы он был единственным налогооблагаемым товаром<sup>58</sup>.

Из правила обратных эластичностей следует, что если, как предполагалось, потребительский спрос на каждый налогооблагаемый товар не зависит от спроса на другой товар, то структура потребления будет неизбежно сдвинута в сторону неналогооблагаемых товаров.

### **Правило налогообложения Корлетта-Хейга**

Если продолжить рассмотрение правил налогообложения на примере двух налогооблагаемых товаров и неналогооблагаемого досуга, то правило Корлетта-Хейга утверждает, что товар, который является более сильным компонентом досуга (или его более слабым субститутом), чем другой, должен облагаться по более высокой ставке. При этом необходимо определить, что два товара считаются компонентами, если рост цены на один товар влечет за собой снижения компенсированного спроса на другой товар; те же товары считаются субститутами в случае, если наблюдается обратная зависимость. Указанное правило можно интерпретировать следующим образом: несмотря на существование товара, который не облагается налогом, его налогообложение тем не менее будет происходить путем взимания налога с товара, потребление которого дополняет потребление неналогооблагаемого товара.

Правило Корлетта-Хейга возможно обобщить, распространив его действие на множество товаров: предположим, что все со всех налогооблагаемых товаров взимается налог по единой ставке. Если при сохранении общего уровня государственных доходов увеличить ставку налога на товары, являющиеся более сильными компонентами (или слабыми субститутами) досуга, чем товары, ставка налога на которые снижается, подобный шаг приведет к росту благосостояния.

### **Правила оптимального налогообложения при гибких ценах производителей**

Если цены производителей на товары изменяются в соответствии с изменениями спроса, вызванными введением или изменением налоговых ставок, правила оптимального налогообложения будут учитывать также и изменения

---

<sup>57</sup> Единые ставки следуют из правила Рамсея только в том случае, когда изменение налоговых ставок не оказывает влияния на потребительский спрос.

<sup>58</sup> См.: Н.Н. Zee *"Theory of Optimal Commodity Taxation"* // Tax Policy Handbook, IMF, 1995

предложения товара. Из включения в правила фактора предложения следуют два важных вывода.

Во-первых, при условии, что производство в стране подвержено постоянному эффекту отдачи от масштаба, то все правила оптимального налогообложения, полученные исходя из гипотезы фиксированных цен производителей, действительны также и для гибких цен.

Во-вторых, если как обычный спрос, так и предложение каждого налогооблагаемого товара зависят только от цены на этот товар, то правило оптимального налогообложения будет включать эластичности как спроса ( $\varepsilon$ ), так и предложения ( $\eta$ ). Для двух налогооблагаемых товаров правило может быть записано как:

$$\frac{\tau_X \cdot \eta_X \cdot \varepsilon_X}{(1 + \tau_X) \cdot \eta_X + \varepsilon_X} = \frac{\tau_Y \cdot \eta_Y \cdot \varepsilon_Y}{(1 + \tau_Y) \cdot \eta_Y + \varepsilon_Y} = \beta,$$

где  $\beta$  — положительная константа.

Последнее уравнение дает возможность составить обобщенное правило обратных эластичностей: оптимальная ставка налогообложения на товар обратно пропорциональна как эластичности спроса на этот товар по его цене, так и эластичности предложения этого товара по его цене.

## 8. Основные методы уклонения от уплаты НДС

Ниже представлено описание основных методов уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и способов борьбы с ними, используемых в странах, применяющих НДС<sup>59</sup>. Предваряя рассмотрение вопросов уклонения от уплаты НДС, следует отметить, что некоторые из приведенных ниже способов могут использоваться налогоплательщиками в целях, иных чем уход от налога на добавленную стоимость. Намерением компании может быть уклонение от уплаты других налогов — таких как налог на прибыль или на имущество юридических лиц, а также выход из-под ограничений валютного или банковского контроля. Другими словами, противодействие подобным видам деятельности предприятий может иметь значение с точки зрения повышения собираемости других налогов, а также повышения исполняемости финансово-банковского законодательства.

**Ложные счета-фактуры.** Спрос на счета-фактуры порождается введением НДС, уплачиваемого по фактурному методу. Стоимость счета-фактуры эквивалентна указанной в нем сумме налога на добавленную стоимость, что создает предпосылки для возникновения черного рынка счетов-фактур. Спрос на этом рынке предъявляют налогоплательщики, имеющие обязательства по НДС, возникшие в результате реализации продукции, изготовленной с применением налогооблагаемого сырья и материалов. Такие налогоплательщики стремятся уменьшить свои налоговые обязательства перед государством путем увеличения предоставляемого кредита по НДС, указанному в ложном счете-фактуре. Доход налогоплательщика после уплаты НДС, таким образом, увеличится на сумму недоначисленного налога на добавленную стоимость за вычетом издержек на приобретение ложного счета-фактуры<sup>60</sup>. 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 отрицательных обязательств по НДС из государственного бюджета. Отрицательное обязательство по НДС может возникнуть у

---

<sup>59</sup> Подробнее об этом см. Hershel F.J. *"Tax Evasion and Its Measurement in Developing Countries"* // Public Finance (The Hague), Vol.33, No.3, 1978, pp. 232-268, Buckett A. *"VAT Enforcement and Appeal Manual"*, London: Butterworths, 1986

<sup>60</sup> 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.

юридического лица по ряду причин, среди которых можно отметить неполучение экспортером возмещения уплаченного налога при экспорте, возникающие периодически отрицательные значения добавленной стоимости у предприятий, занимающихся поставками продукции на внутренний рынок, и не получающих возмещения из государственного бюджета, а также непредоставление кредита налогоплательщику освобожденному от уплаты НДС и обложение реализованной продукции по ставкам, более низким, чем применяющиеся к сырью и материалам.

Для борьбы с возникающими стимулами к применению ложных счетов-фактур возможно принятие следующих мер<sup>61</sup>:

1) Необходимо, чтобы закон "О налоге на добавленную стоимость" или иной нормативный акт по вопросам налогового администрирования содержал положение, ограничивающее круг юридических лиц, имеющих право выставять счета-фактуры с указанием уплаченного НДС плательщикам налога. Необходимо, чтобы выставление счета-фактуры с указанием НДС предприятием, не зарегистрированным в качестве плательщика НДС, или предприятием, освобожденным от уплаты НДС, являлось противоречащим закону<sup>62</sup>.

2) Закон о налоге на добавленную стоимость или иной нормативный акт содержал положение, запрещающее изготовление и сбыт ложных счетов-фактур, с определением ответственности за эту деятельность.

3) В законодательстве об НДС должно содержаться описание формы и содержания счета-фактуры, применяемого для определения обязательства по НДС. В частности, такой счет-фактура должен содержать:

- порядковый номер счета-фактуры;
- идентификационный номер налогоплательщика и наименование поставщика;
- идентификационный номер налогоплательщика и наименование покупателя;
- краткое описание поставляемых товаров и услуг в соответствии с их классификацией в целях налогообложения (неналогооблагаемые, облагаемые по основной ставке, облагаемые по особой ставке и т.д.);

---

<sup>61</sup> 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), pp.315-318

<sup>62</sup> Для англо-саксонской 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.

- сумму НДС к уплате в соответствии с установленными ставками по каждому виду поставляемых товаров или услуг;

- количество экземпляров выставяемого счета-фактуры (обычно счет-фактура составляется в трех экземплярах);

- общую сумму НДС к уплате.

4) Законодательство должно содержать положения, регламентирующие порядок учета и хранения счетов-фактур перед их выставлением, уже выставленных счетов-фактур (по поставленным и закупленным товарам и услугам), а также период хранения счетов-фактур налогоплательщиком.

5) Необходимо проведение регулярных общих налоговых проверок плательщиков НДС, а также выборочных проверок порядка учета счетов-фактур и правильности их составления.

6) В случае подозрений налоговых органов необходимо проведение перекрестных проверок предприятий с целью установления соответствия друг другу различных экземпляров счетов-фактур.

7) Необходима сквозная проверка предприятий, подозреваемых в использовании ложных счетов-фактур. Проверка должна касаться оборотных активов предприятия, правильности ведения бухгалтерского учета, сопоставления записей в учетных регистрах с отдельными экземплярами счетов-фактур.

8) Законодательство должно предусматривать обязательное предоставление информации налоговым органам о предприятиях — зарегистрированных плательщиках НДС, включая данные о собственниках предприятия.

9) Необходимо ввести положение, ограничивающее возможности вновь создаваемых предприятий выпускать счета-фактуры с указанием НДС до регистрации сделки в налоговых органах либо установить критерии, согласно которым фирмы со сроком существования менее определенного срока (срока первой обязательной налоговой проверки, например) уплачивают НДС, указанный в счете-фактуре, за покупателя.

10) Необходимы регулярные налоговые проверки предприятий, освобожденных от уплаты НДС.

11) Необходима разработка системы критериев сопоставления поступлений НДС и зачета по НДС для отдельного налогоплательщика с целью выявления отклонений и



использования этих критерием в качестве сигнала для начала внеочередной налоговой проверки.

**Фальсификация бухгалтерских записей.** Этот вид нарушения законодательства используется только одним налогоплательщиком и 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, т.к. умышленное искажение производится в масштабах одной фирмы. Для уменьшения нагрузки на налоговые органы при осуществлении проверок, возможно принятие следующих мер:

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.

**Некорректная квалификация типа сделки.** Подобный вид налогового правонарушения возможен в результате сговора сторон сделки, выражающемся в проведении множества сделок, уменьшающих общую величину налогового обязательства. Так, предприятие может поставить контрагенту продукцию по искусственно заниженной цене, а взамен получить кредит, который, возможно, никогда не будет погашен. В базу НДС тем временем включены только поступления от реализации товаров и услуг, но не полученные ссуды, из чего следует, что поставщик получает полную стоимость реализованной продукции, но его налоговые обязательства по НДС ниже, чем если бы оплата была произведена в полном объеме. В то же время заниженная величина кредита по налогу у покупателя может не оказать влияния на его финансовое положение, в случае если он освобожден от уплаты НДС или имеет большую сумму НДС к возмещению.

Для борьбы с подобной практикой существуют следующие механизмы:

1) Разработка общего положения закона о противодействии уклонению от уплаты налога (см. сноску 62).

2) Разработка и составление перечня стандартных рыночных цен, используемого для проверки подозрительных сделок. Если фактурная цена продукции и услуг ниже цены на аналогичную продукцию, указанной в перечне, а между контрагентами наблюдается большой объем коммерческих операций, от налогоплательщика можно потребовать обоснование низкой цены реализации.

3) Предоставление налоговым органам права повторной квалификации сделки в соответствии с ее экономической сущностью в результате налоговой проверки

**Реимпорт товаров (ложный экспорт).** В некоторых случаях предприятия могут поставлять товары и услуги на экспорт, а затем, пользуясь слабостью таможенного и пограничного контроля в некоторых пограничных пунктах, реимпортировать ранее вывезенную продукцию. В этом случае налогоплательщик получает право на возмещение всей суммы НДС, уплаченной при изготовлении экспортируемого товара, но в то же время может избежать уплаты налога при обратном ввозе товара в страну путем его продажи на черном рынке либо через прямое уклонение от уплаты НДС при таможенном оформлении. Иногда экспортируемый товар вообще не покидает территории страны, что сводит проблему уклонения к скорейшему получению суммы возмещения.

Предотвращение подобного рода нарушений возможно лишь при тесной координации действий органов налогового и таможенного контроля. Таможенные органы обычно осведомлены о деятельности предприятий, одновременно осуществляющие как экспортные, так и импортные операции, и особо внимательно работают с теми из них, чьи внешнеэкономические операции вызывают подозрение. Борьба с ложным экспортом также является эффективной при функционировании такого порядка возмещения НДС, когда выплата суммы возмещаемого налога или ее зачет в счет других налоговых платежей невозможна до момента пересечения экспортируемым товаром таможенной границы государства.

**Короткоживущие предприятия.** Такого рода фирмы могут существовать в течение одного или нескольких месяцев, совершать операции, ведущие к возникновению налоговых обязательств, после чего прекращать свою деятельность. Уклонение от уплаты налогов осуществляется с помощью подобных механизмов 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 создает аффилированное предприятие, оказывающее материнскому предприятию некие услуги, подлежащие обложению налогом на добавленную стоимость. Материнское предприятие производит платежи за оказанные услуги и получает право на кредит по уплаченному 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.

Борьба с этим механизмом ухода от исполнения своих налоговых обязательств не может быть успешной в результате принятия мер только налоговой политики или налогового администрирования. 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) Прежде чем предоставить статус плательщика налога на добавленную стоимость органы налогового администрирования должны 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 отношения к делам по уклонению от уплаты налогов в прошлом.

3) В случае если статус плательщика НДС предоставлен вновь созданному предприятию, в начальный период необходим особый контроль за его деятельностью со стороны налоговых органов, имеющий целью удостовериться в своевременности внесения налоговых платежей, а также в намерении вести дела в течение длительного времени.

4) В некоторых случаях возможно введение для вновь создаваемых предприятий системы авансовых платежей, которая предусматривает регистрацию предприятия в качестве плательщика НДС при условии предварительного внесения прогнозных сумм налоговых обязательств для нескольких месяцев первоначального функционирования предприятия. В случае превышения авансовых платежей фактически возникших налоговых обязательств, налоговые органы обязаны возместить сумму превышения с учетом процента за пользование денежными средствами.

5) В некоторых случаях возможна регистрация предприятия-поставщика некоторых видов услуг в качестве плательщика НДС 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.

Другими словами, возможен следующий порядок налогообложения оказываемых услуг. Необходимо законодательно определить список услуг, оказание которых требует дополнительного лицензирования для регистрации предприятия – поставщика услуг в качестве плательщика НДС. При взаимоотношениях с лицензированными предприятиями взимание налога производится в обычном порядке. В случае заключения договора об оказании услуг с предприятием, не имеющим необходимой лицензии, для потребителя услуг можно установить два варианта налогообложения сделки:

а) Потребитель услуг уплачивает НДС на оказываемые услуги напрямую в государственный бюджет. В этом случае возникает необходимость возмещения отрицательной величины обязательств по налогу для поставщика услуг.

б) Потребитель услуг обязан уплатить аванс по налогу на прибыль в размере 10% от оборота предприятия для получения права на кредит по НДС и включения стоимости приобретенных услуг в затраты предприятия.

**Бартер и трансфертное ценообразование.** Регулярное осуществление встречных торговых операций, и в частности бартер, может вызвать зачет обязательств по НДС для обеих сторон сделки, т.е. при одинаковом для обеих сторон объемах продаж НДС на продажи будет равен НДС на реализацию. Налоговые преимущества использования бартерных сделок появляются при различных позициях контрагентов по уплате налога на добавленную стоимость. К примеру, одна сторона сделки может иметь превышение НДС к возмещению над НДС к уплате, а другая — иметь регулярные чистые обязательства по НДС перед налоговыми органами.

В таком случае создается стимул для поставки товаров и услуг по заниженным ценам предприятию с чистым НДС к возмещению и по высоким ценам — предприятию с чистыми обязательствами по налогу, что приведет к сокращению как задолженности государства перед одним предприятием, так и налоговых обязательств другого (при этом может быть осуществлен сторонний платеж для компенсации потерь одной из сторон, возникших вследствие заниженной цены товаров и услуг).

Возможно использование следующих мер по предотвращению использования подобных ситуаций:

1) Принятие общего положения по противодействию уклонению от уплаты налога.

2) Принятие положения, согласно которому оценка сделок по реализации товаров и услуг для каждой из сторон бартерной операции осуществляется по максимальным ценам для каждой из встречных поставок, что позволит свести к нулю перераспределение налоговых обязательств.

3) Установление особых правил контроля за операциями между отдельными видами экономических субъектов: в частности, между плательщиком НДС и предприятием, освобожденным от уплаты налога, между аффилированными предприятиями, между импортерами и экспортерами, между предприятиями с отсутствием обязательств по НДС и фирмами со значительными суммами НДС к уплате.

**Злоупотребление правом на добровольную регистрацию в качестве налогоплательщика.** При освобождении малых предприятий от обязанностей плательщиков налога на добавленную стоимость обычно предоставляется право на добровольную регистрацию в качестве плательщика НДС, с чем иногда бывают связаны некоторые злоупотребления. В качестве плательщика НДС может зарегистрироваться предприятие, не планирующее заниматься хозяйственной деятельностью, с целью получения возмещения налога, уплаченного при приобретении товаров и услуг (например, для личного потребления). Для противодействия такому способу уклонения обычно разрабатываются и применяются критерии, позволяющие установить факт ведения хозяйственной деятельности предприятием, претендующим на добровольную регистрацию в качестве плательщика НДС. Если налоговые органы устанавливают отсутствие ведения хозяйственной деятельности, предприятие не может быть зарегистрировано в качестве плательщика НДС.

\* \* \*

Ниже рассмотрены еще два способа уклонения от уплаты НДС, но они характерны в большей степени для Российской Федерации.

**Осуществление экспорта аффилированными предприятиями.** Некоторые экспортные объединения России учреждают посредника — коммерческую

организацию, которая закупает продукцию у компании-производителя, уплачивает НДС, затем отгружает продукцию на экспорт и требует возмещения НДС. Предприятие-производитель (как правило, крупный завод), является крупным недоимщиком и не осуществляет платежей в том числе и по налогу на добавленную стоимость.

Следует отметить, что иными путями, кроме применения комплекса мер к предприятию-недоимщику с целью заставить его исполнить свои налоговые обязательства, решить данную проблему без ущемления прав тех или иных экономических субъектов невозможно.

**Изменение природы сделки.** При использовании этого механизма предприятие А поставляет продукцию предприятию Б, которое не производит соответствующего платежа предприятию А. Предприятие А затем уступает возникшую дебиторскую задолженность предприятию В — данная операция трактуется законодательством как продажа финансовых активов, но не товаров и услуг и не подлежит обложению НДС. Предприятие Б впоследствии гасит свои обязательства перед предприятием В, но с точки зрения В указанный платеж является платежом за капитальный актив, т.к. предприятие В не поставляло товаров и услуг предприятию Б.

Простейший путь устранения данного метода уклонения лежит в области перехода на уплату НДС по методу начислений, при котором у предприятия А возникнут налоговые обязательства даже при уступке задолженности предприятию В.

## 9. Международный опыт взимания налога на добавленную стоимость

Ниже приведены результаты сравнительного анализа систем взимания налога на добавленную стоимость в разных странах. Исследование основных положений, регулирующих налог на добавленную стоимость, проводилось в общем виде для большинства стран, использующих указанный налог. Анализ будет проводиться по следующим основным положениям порядка обложения налогом на добавленную стоимость: определение понятия налогоплательщика, правила регистрации в качестве плательщика НДС, определение налогооблагаемой базы, порядок обложения малых предприятий, а также отдельных видов деятельности, льготы по налогу, а также по иным позициям.

**Налогооблагаемая база.** Во всех исследуемых государствах, исходя из сущности НДС, налогом на добавленную стоимость облагаются операции по поставке товаров и оказанию услуг, кроме тех случаев, когда конкретные виды деятельности либо товаров и/или услуг освобождены от обложения НДС. Как правило, предварительная оплата товаров и услуг в целях налогообложения считается реализацией, и именно в момент осуществления предоплаты возникают налоговые обязательства по НДС.

Отдельно следует рассмотреть проблему определения льготных категорий товаров и услуг, которые не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость, и пути решения данной проблемы в некоторых странах. Как правило, группы товаров и услуг не облагаются НДС в том случае, если с административной точки зрения корректно определить налоговые обязательства невозможно, либо административные издержки при этом превышают предполагаемую выгоду, а также если данные блага имеют общественное значение и/или их поставкой занимается государственное предприятие. В соответствии с этим правилом, от обложения НДС во многих странах освобождены финансовые и страховые услуги, а также услуги, оказываемые квази-публичными предприятиями: образование, здравоохранение, почтовые услуги и услуги в области связи. Часто в состав исключений их налогооблагаемой базы входят услуги в области культуры и искусства, а также лотерей и игорного бизнеса.

Иногда называют несколько групп товаров и услуг, которые составляют так называемые “стандартные освобождения от уплаты НДС” (*standard exemptions*). В эти группы входят: почтовые услуги, медицинская помощь, стоматологическая помощь, благотворительные работы, образовательные услуги, некоммерческая деятельность некоммерческих организаций, услуги в области культуры и искусства, операции

страхования и перестрахования, сдача в аренду недвижимого имущества, финансовые услуги, лотереи и игорный бизнес, операции по продаже земли и зданий<sup>63</sup>. Если рассматривать последствия освобождения реализации некоторых видов товаров и услуг, то следует обратить внимание на широко распространенную точку зрения о снижении налогового бремени с помощью введения освобождения. Такое утверждение правомерно только в случае, если покупателем является конечный потребитель либо продавец, реализующий освобожденные товары и услуги, закупает только неналогооблагаемые товары. При наличии входящих налогооблагаемых потоков освобождение от уплаты НДС приводит к увеличению налогового бремени на предприятие вследствие невозможности отнести на уменьшение общих налоговых обязательств суммы уплаченного НДС.

Таблице 6 приведены варианты обложения налогом на добавленную стоимость “стандартных освобождений”, а также существования дополнительных освобождений, в государствах — членах ОЭСР по состоянию на 1995 год.

**Таблица 6**

**Обложение налогом на добавленную стоимость основных льготных категорий товаров и услуг в странах ОЭСР**

Государство	Освобождения от уплаты НДС, используемые в дополнение к “стандартным освобождениям”	Налогообложение “стандартных освобождений”
Австрия	Услуги связи	Услуги в области культуры и искусства, сдача в аренду недвижимости, услуги стационаров (облагается по пониженным ставкам)
Бельгия	Юридические услуги	—
Канада	Услуги по уходу за детьми, юридические услуги, водные перевозки, плата за проезд по автодорогам и мостам, муниципальные услуги	Лотереи и игорный бизнес, продажа и сдача в аренду земли и зданий, используемых в коммерческих целях
Дания	Услуги пассажирского транспорта, услуги в области спорта, похоронные услуги, услуги туристических агентств	Услуги радио и телевидения, театров и кинотеатров
Финляндия	Поставка воды, а также все виды услуг, кроме связи и ресторанных услуг, услуги, оказание которых связано с товарами	—
Франция	—	Продажа новых зданий и незавершенного строительства, наем офисных помещений
ФРГ	Услуги связи	—
Греция	—	Услуги в области культуры и искусства (облагаются по пониженной ставке)
Исландия	Услуги в области спорта, пассажирского транспорта, авторские гонорары журналистов, писателей, и композиторов, похоронные услуги	—
Ирландия	Услуги в области транспорта,	Долгосрочная аренда недвижимости,

<sup>63</sup> См.: *Consumption Tax Trends*, OECD, Paris, 1995, p.21



Государство	Освобождения от уплаты НДС, используемые в дополнение к “стандартным освобождениям”	Налогообложение “стандартных освобождений”
Италия	телерадиовещания, поставки воды государственными и муниципальными предприятиями Услуги муниципального пассажирского транспорта, похоронные услуги	используемой в коммерческих целях Продажа земли и зданий, используемых в коммерческих целях, строительство коммерческих зданий и сооружений, сдача в аренду недвижимого имущества
Япония	Социальные услуги	Сдача в аренду коммерческих зданий, почтовые услуги, некоммерческая деятельность некоммерческих организаций, услуги в области культуры и искусства, продажа зданий
Люксембург	—	—
Мексика	Продажа национальной и иностранной валюты и золота, услуги транспорта	Почтовые услуги, операции страхования, сдача в аренду недвижимого имущества
Нидерланды	Услуги связи, похоронные услуги и кремация, государственное телерадиовещание, услуги в области спорта	—
Новая Зеландия	—	—
Норвегия	Услуги в области спорта, пассажирского транспорта, права, похоронные услуги, телевидение, услуги гостиниц, некоторые посреднические услуги, консалтинговые услуги	—
Португалия	Сельское хозяйство	—
Испания	—	Некоторые платные услуги в области культуры и искусства
Швеция	Услуги телевидения	—
Швейцария	Продажа емкостей многоразового использования, некоторые почтовые услуги, продажа почтовых марок, социальные услуги, некоторые комиссионные товары	Краткосрочная парковка автомобилей, некоторые банковские услуги, зубопротезирование
Турция	Поставка и ремонт морских и воздушных судов, железнодорожного транспорта, используемых в коммерческих целях, социальные услуги, поставка воды для нужд сельского хозяйства.	Услуги в области образования, культуры и искусства, продажа газет, книг, журналов (облагается по пониженной ставке), почтовые услуги, продажа зданий, используемых в коммерческих целях, услуги аренды, телерадиовещание, услуги стационаров, лотереи и игорный бизнес

Источник: *Consumption Tax Trends, OECD, 1995*

Из таблицы — видно, что в государствах — участниках Организации по экономическому сотрудничеству и развитию льготные категории товаров и услуг в целом соответствуют общепринятым “стандартным освобождениям”, однако встречаются случаи как налогообложения некоторых обычно льготных товаров, так и введения дополнительных льгот помимо общепринятых. Так, анализируя введение дополнительных льгот, можно сделать вывод о том, что большинство из этих освобождений имеют определенную социальную или общественную направленность

(похоронные, социальные и муниципальные услуги, общественный транспорт, спорт), но никак не обусловлены сложностью налогового администрирования. С другой стороны, введение в состав налогооблагаемой базы некоторых групп товаров и услуг, которые, как правило, освобождены от налогообложения, скорее всего обусловлено политическими соображениями сохранения социальной справедливости и повышения государственных доходов.

**Проблемы налогообложения малых предприятий.** Использование особого подхода к налогообложению малых предприятий заключается в том, что последние несут более высокие издержки соблюдения законодательства (*compliance costs*), чем иные предприятия, а также в том, что экономия затрат на налоговое администрирование малых предприятий превышает потери бюджета от льготных режимов их налогообложения. При применении системы НДС к малым предприятиям возникают следующие недостатки применения стандартных схем исчисления и уплаты НДС<sup>64</sup>:

1) Большинство малых предприятий, особенно из числа занимающихся розничной торговлей за наличный расчет, не имеют возможности вести точный учет валовой выручки за небольшие промежутки времени. Как правило, объем оборота у таких предприятий достаточно высок для обязательной регистрации в качестве плательщика НДС, но в то же время незначительно превышает его. В качестве одного из распространенных режимов НДС для малых предприятий можно привести следующий<sup>65</sup>.

Обычно предприятия розничной торговли в краткосрочном периоде имеют более полное представление о своих покупках, нежели чем о продажах. В этом случае возможно законодательное установление торговой наценки и взимание налога как доли от суммы приобретенных товаров с учетом торговой наценки. Различная величина торговой наценки может устанавливаться для разных видов деятельности: так в Великобритании малые предприятия имеют право избрать для обложения НДС так называемую "схему С", при которой устанавливается пять значений торговой наценки: для табачных магазинов, газетных киосков и вино-водочных магазинов ее величина составляет 1/5 (16,33%) закупочной цены, для мясных магазинов и булочных — 20%, овощных и книжных магазинов, торговцев бытовой электроникой, аптек — 40%, ювелирных магазинов — 75%, для остальных категорий плательщиков — 50%.

---

<sup>64</sup> См.: Due J.F. "The Exclusion of Small Firms from Sales and Related Taxes" // Public Finance (The Hague), vol.39, No.2, 1984, pp.202-212

Основным достоинством такого режима является его административная простота, причем считается, что потери бюджета от превышения фактической торговой наценкой номинально установленной величины перекрываются низкими административными издержками<sup>66</sup>.

2) С помощью описанного выше способа возможно решить еще одну проблему, возникающую при уплате НДС малыми предприятиями — сложность применения разных ставок при розничной продаже большого ассортимента товаров. При взимании налога с номинально установленной торговой наценки проблема расчета налоговых обязательств по различным ставкам снимается, однако налогоплательщики и бюджет могут нести потери от несовпадения фактических ставок налога, и ставок обложения торговой наценки, но, как и в предыдущем случае, эти потери перекрываются выгодами от простоты налогового администрирования.

3) Некоторые малые предприятия могут испытывать трудности при применении к ним режима взимания НДС по методу номинальной торговой наценки вследствие наличия у них относительно большого объема запасов (как результат неравномерного коммерческого цикла), т.к. при уплате НДС при осуществлении закупок налоговые обязательства возникают задолго до получения выручки от продаж. Простейшим способом решения этой проблемы является применение к таким предприятиям обычного режима предоставления кредита по НДС при покупках, но без возмещения отрицательной разницы между НДС к уплате и НДС к возмещению в течение года (или другого периода).

В Великобритании для таких предприятий используются особые режимы налогообложения, которые предусматривают исчисление налоговых обязательств при закупках с учетом ожидаемых цен реализации товаров.

4) Существуют также иные проблемы обложения НДС малых предприятий, среди которых следует отметить относительно высокие по сравнению с крупными предприятиями издержки по исчислению и уплате налога, большая доля наличных платежей, внутреннее потребление оказываемых услуг и реализуемых товаров. В разных странах указанные проблемы решаются по-разному.

---

<sup>65</sup> См. A.Tait *"Value-Added Tax: International Practice and Problems"*, p.113

<sup>66</sup> См.: Hemming R., Kay J.A. *"The United Kingdom"* // *Value-Added Tax: Lessons from Europe*, ed. by H.J.Aaron, Washington, Brookings Institution, 1981, p.59

В целом по результатам сравнительного анализа можно выделить три основных способа применения особого режима НДС для малых предприятий<sup>67</sup>: освобождение от обязанностей плательщика НДС, сокращение объема налоговых обязательств и упрощение административных требований при регистрации налогоплательщика, а также исчислении и уплате налога. Среди наиболее распространенных особых режимов уплаты НДС в странах, взимающих этот налог, следует отметить следующие.

1) Как уже упоминалось выше, некоторые государства освобождают от уплаты НДС малые предприятия, годовой оборот которых не превышает определенной законодательно установленной величины. Основным преимуществом такой системы является уменьшение издержек по налоговому администрированию путем исключения большого количества предприятий из системы контроля за уплатой НДС. Основным недостатком заключается в ценовой дискриминации сравнительно крупных компаний, которые могут возражать против применения режима свободной регистрации в качестве плательщика НДС, а также повышение стоимости налогооблагаемых закупок (уплаченный НДС по которым не возмещается) и, соответственно, нефактурированных продаж (при том, что покупатели не имеют права отнести часть уплаченной суммы на уменьшение своих обязательств по НДС).

Иногда указывают на дискретный характер статуса предприятия при таком режиме освобождения от обязанностей налогоплательщика, т.е. при сравнительно небольшом изменении величины оборота малое предприятие в отдельные периоды своей деятельности терять право на выход из регистрации. В целях избежания подобного явления налоговые органы на практике в качестве критерия используют среднюю величину оборота за прошедшие несколько лет, а также прогноз финансовых показателей предприятия на будущий год.

При обсуждении предложения по увеличению лимита годового оборота для обязательной регистрации в качестве плательщика НДС в Великобритании были приведены аргументы в пользу устранения дискриминации крупных предприятий при введении особых режимов налогообложения малых предприятий. Утверждалось, что после превышения годового оборота компании установленной величины, возникающие налоговые обязательства уменьшают прибыль предприятия, что создает стимулы к снижению оборота, что в свою очередь создает конкурентные преимущества перед

---

<sup>67</sup> См.: Bannock G. *"VAT and Small Business: European Experience and Implications for North America"*, Willowdale, Ontario: Canadian Federation of Independent Business, Washington: National

крупными предприятиями<sup>68</sup>. В целях устранения подобного преимущества малых предприятий в разных странах применяются различные меры. Так, в Испании прибыль предприятий, освобожденных от регистрации в качестве плательщика НДС, облагается дополнительным “выравнивающим” налогом. Другие страны (Греция и Ирландия) в этих целях устанавливают сравнительно низкий лимит выручки, необходимый для обязательной регистрации, для предприятий сферы услуг. С другой стороны, Великобритания применяет достаточно высокую величину указанного лимита без принятия каких-либо дополнительных мер.

В Таблице 7 сведены основные требования к малым предприятиям, необходимые для получения права не регистрироваться в качестве плательщика НДС в странах Организации экономического сотрудничества и развития.

**Таблица 7**

**Условия освобождения от регистрации в качестве плательщика НДС в странах ОЭСР.**

Государство	Основные условия		Лимит выручки от реализации		Возможность регистрации	Минимальный срок деятельности
	“Размер” предприятия	Вид деятельности	Национальная валюта	Эквивалент в долл. США*		
Австрия	+	–	до ATS40000	\$2982	+	5 лет
Бельгия	–	–	–	–	–	–
Канада	+	–	до CAD30000	\$20619	+	1 год
Дания	+	–	до DKK20000	\$2755	+	2 года
Финляндия	+	+	до FIM75000	\$12940	+	–
Франция	+	–	до FRF70000 за вычетом НДС	\$10947	+	2 года
ФРГ	+	–	до DEM25000	\$13112	+	5 лет
Греция	+	+	до GRD1000000 (250000 - для поставщиков услуг)	\$3106 (\$776)	+	–
Исландия	+	–	до ISK140000	\$1937	+	–
Ирландия	+	–	до IEP40000 (20000 - для поставщиков услуг)	\$52100 (\$26050)	+	–
Италия	+	+**	до ITL10 млн.	\$5298	+	1 год
Япония	+	–	до JPY 30 млн.	\$285318	+	2 года
Люксембург	+	–	до LUF400000	\$10171	+	5 лет
Мексика	–	–	–	–	–	–
Нидерланды	+	–	чистые налоговые обязательства – до NLG4150***	\$1932	+	–
Новая Зеландия	+	–	до NZD30000	\$15482	+	–
Норвегия	+	+	до NOK30000	\$3744	–	2 года
Португалия	+	+	до PTE1500000	\$7675	+	5 лет
Испания	–	+	Индивидуальные предприятия розничной торговли	–	–	–

Federation of Independent Business, 1986

<sup>68</sup> См. S.Brittan "Don't Let VAT Kill Off Jobs" // Financial Times (London), February 18, 1985, p.13

Государство	Основные условия		Лимит выручки от реализации		Возможность регистрации	Минимальный срок деятельности
	“Размер” предприятия	Вид деятельности	Национальная валюта	Эквивалент в долл. США*		
Швеция	+	–	до SEK200000	\$23664	–	–
Швейцария	+	–	до CHF75000	\$47830	+	–
Турция	+	+	в зависимости от вида деятельности	–	–	–
Великобритания	+	–	до £45000	\$73665	+	–

\* по межбанковскому курсу на 11.01.2000

\*\* только для сельскохозяйственных предприятий

\*\*\* предприятия с чистыми налоговыми обязательствами до 2173 гульдена не уплачивают налог, если годовые налоговые обязательства предприятия находятся в промежутке между 2173 и 4150 гульденов, то предприятие получает льготы по уплате налога

Источник: *Consumption Tax Trends, OECD, 1995, p.41*

Из Таблицы видно, что максимальный размер годового оборота предприятия (а именно этот критерий используется в большинстве государств), необходимый для его освобождения от обязанностей плательщика налога на добавленную стоимость, значительно различается по странам ОЭСР. Тем не менее, это неудивительно, т.к. невозможно сравнивать данный показатель в разных странах без учета информации о структуре производства, издержек соблюдения законодательства, издержек налогового администрирования, а также сложности системы налога на добавленную стоимость.

В целях избежания злоупотреблений путем манипулирования моментами покупок и продаж по отношению к дате выхода из режима регистрации в качестве плательщика на добавленную стоимость многие страны используют критерий минимального периода регистрации в качестве плательщика НДС помимо критерия максимального оборота. Указанный период варьируется, в зависимости от государства, от одного до пяти лет. Многие страны используют, кроме критерия максимальной величины оборота, иные показатели размера предприятия, такие как численность персонала либо возможный размер обязательств по НДС.

Следует отметить, что законодательство всех стран, использующих освобождение малых предприятий от обязанностей плательщика НДС, запрещает как взимание НДС с покупателей, так и требование кредита по уплаченному налогу. В некоторых странах, например, в Новой Зеландии, налоговые органы имеют право взыскивать с малых предприятий, выделяющих НДС в выставляемых счетах-фактурах, суммы полученного таким образом налога.

2) В качестве особого метода налогообложения малых предприятий возможно использование множественных ставок. Так, в Корее в 1983 году были введены специальные ставки для малых предприятий, в результате чего эффективная ставка для указанных категорий плательщиков была снижена на величину от 30% до 60%

стандартной величины. Такой подход имеет достаточно высокую стоимость в отношении потерь для государственного бюджета в т.ч. и вследствие роста издержек на налоговое администрирование.

3) В некоторых странах применяется система уплаты налога на добавленную стоимость поставщиком по более высокой ставке за малое предприятие, освобожденное от уплаты налога. Впервые этот метод был введен в Бельгии, за которой последовали Испания, Турция и Аргентина. При этом режиме все предприятия обязаны регистрироваться в качестве плательщиков НДС, но малым предприятиям, определяемым по законодательно установленным признакам, присваиваются особые идентификационные номера, обладатели которых имеют право избрать для себя специальный режим. При этом режиме поставщики малых предприятий дополнительно включают в цену поставки и вносят в бюджет сумму налога, которую в соответствии со средней величиной торговой наценки малое предприятие должно было уплатить, если бы оно являлось обычным плательщиком.

Несмотря на простоту такой меры, ее применение ограничено следующими соображениями: во-первых, уплата налога поставщиком с ожидаемой торговой наценки возможна только применительно к отраслям, в которых средняя величина этой наценки хорошо известна (если она не установлена законодательно), во-вторых, такой режим сильно усложняет издержки на исчисление и уплату налога предприятиями, поставляющими продукцию всем категориям налогоплательщиков, включая конечных потребителей. Также следует отметить, что почти все страны (кроме Бельгии), практиковавшие использование подобного режима либо отказались от его применения, либо собираются сделать это<sup>69</sup>.

4) Еще одним методом особого налогообложения малых предприятий является определение величины налогооблагаемого оборота, исходя из согласованной с налоговыми органами величины валовой выручки предприятия с учетом установленных скидок (метод *forfait*).

В Италии<sup>70</sup> для малых предприятий добавленная стоимость в целях налогообложения исчисляется путем уменьшения валовой выручки предприятий на специальный коэффициент. Этот коэффициент устанавливается дифференцированно для различных отраслей производственной сферы и сферы услуг в диапазоне от 40% до

---

<sup>69</sup> См. A.Tait "Value-Added Tax: International Practice and Problems", p.120

97%. В некоторых странах (Франция, Австрия, Италия, Япония, Люксембург, Голландия) малые предприятия пользуются порядком сокращения подлежащего уплате налога. Это сокращение производится либо в зависимости от объема начисленного налога, либо в зависимости от оборота предприятия.

Во Франции упрощенный режим уплаты налога как фиксированной суммы может применяться к предприятиям, если их оборот не превышает 500 тыс. фр. для торговых предприятий и 150 тыс. фр. для остальных предприятий. Фиксированная величина НДС определяется на основе той же декларации, что и для расчета фиксированного налога на прибыль. Налогоплательщики имеют право на дополнительное уменьшение налога, подлежащего уплате, при осуществлении больших инвестиций, чем предполагалось при определении налога. Существует франшиза по уплате налога: если налог меньше 1350 фр., то он не уплачивается. Налог уменьшается на эту же величину, если его сумма не превышает 5400 фр.

Также во Франции существует “реальный” упрощенный режим уплаты налога для предприятий, оборот которых не превышает 3,5 млн. фр. для торговых предприятий и 1 млн. фр. для остальных. Этот режим заключается в уплате налога не в виде фиксированной суммы, а в виде разницы между суммами налога, подлежащими уплате за проданные товары, и суммами, уплаченными за приобретенные товары, и отличается упрощенной системой бухгалтерского учета<sup>71</sup>.

5) Практически все страны ОЭСР разрешают малым предприятиям подавать декларации и уплачивать налог с периодичностью как минимум три месяца. Упрощенные процедуры расчета НДС основаны на применении к величине оборота предприятия коэффициентов, полученных или из анализа предшествующей деятельности предприятия, или из анализа деятельности отрасли.

6) При упрощенных режимах уплаты налога на добавленную стоимость может применяться упрощенная система налогового учета и расчета налоговых обязательств, например, на основе потока наличности, когда обязательства по налогу определяются на основе совершенных входящих и исходящих платежей предприятия.

Таким образом, практически во всех системах НДС используется особый подход к налогообложению малых предприятий, однако характер этого подхода различен для

---

<sup>70</sup> См.: Castelucci L. *"Italy"* // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987

<sup>71</sup> См.: Lienard J-L., Messere K.C. *"France"* // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987, p.138



разных налоговых систем: от полного освобождения малых предприятий от уплаты НДС до применения к подобным предприятиям общего режима уплаты НДС с некоторыми изменениями. Однако следует отметить, что при освобождении малых предприятий от уплаты НДС создается возможность для уклонения от уплаты налога путем разделения относительно крупного предприятия на несколько мелких, показатели деятельности которых позволяют выйти из режима плательщика налога на добавленную стоимость. Для противодействия подобного рода уклонению законодательство некоторых стран (например, Великобритании и Японии) предусматривает объединение оборота аффилированных предприятий в целях налогообложения.

**Налогообложение продукции сельского хозяйства.** Налогообложение сельскохозяйственной продукции представляет отдельную проблему при взимании налога на добавленную стоимость. Как правило, сельскохозяйственные производители не ведут корректного учета продаваемой продукции и затрат, они могут быть труднодоступны для налогового контроля. Среди причин особого порядка налогообложения продукции сельского хозяйства следует отметить также и то, что указанная продукция (особенно пищевая) составляет большую долю потребления низкодоходных групп населения, а значит, льгутируется или полностью освобождается от уплаты налога на добавленную стоимость.

Существуют, однако, немногочисленные исключения из этого правила: например, в Чили<sup>72</sup>, Дании, Новой Зеландии и Швеции<sup>73</sup> общий порядок обложения НДС применяется к производителям сельскохозяйственной продукции (фермерам). В целом, законодательство о налоге на добавленную стоимость в большинстве стран мира не предусматривает предоставление отчета по НДС сельскохозяйственными и рыболовецкими хозяйствами. Наиболее далеко в разработке законодательства о налогообложении добавленной стоимости сельского хозяйства продвинулись страны Европейского Сообщества.

Основной идеей законодательства стран ЕС об уплате налога на добавленную стоимость предприятиями сельского хозяйства является освобождение производителей сельскохозяйственной продукции как от уплаты данного налога, так и от составления и

---

<sup>72</sup> См.: "Chile" // Taxation in Latin America, International Bureau of Fiscal Documentation, vol. 1, Supplement No. 65 (Amsterdam), December 1986

<sup>73</sup> См.: Andersson K. "Sweden" // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987

предоставления документов, связанных с НДС. Вместо этого в законодательстве стран Европейского Союза была сделана попытка сдвинуть бремя исчисления и уплаты налога на поставщиков продукции сельскохозяйственным предприятиям, а также на покупателей продукции сельского хозяйства. Соответствующая директива ЕС<sup>74</sup> перечисляет виды сельскохозяйственной продукции, к производителям которой применяется плоская ставка НДС, т.е. им разрешено компенсировать НДС, уплаченный при приобретении сырья и материалов путем увеличения отпускной цены на величину этой ставки. При этом подобные предприятия не обязаны регистрироваться в качестве плательщика НДС, а также выписывать налоговые счета-фактуры для сопровождения коммерческих операций. Применение подобной ставки не приводит к ценовой дискриминации, т.к. покупатель сельскохозяйственной продукции имеет право на кредит на указанную сумму аналогично кредиту по НДС уплаченному. В этом случае только поставщик сырья и материалов для сельскохозяйственного предприятия, а также покупатель его продукции являются зарегистрированными плательщиками НДС.

Необходимо отметить, что ставки плоского налога устанавливаются каждой страной-членом ЕС самостоятельно под наблюдением Комиссии ЕС и рассчитываются по единой методике. Расчет ставки налога основывается на показателях национальных счетов за предшествующие три года, при расчете используются валовой объем производства сельскохозяйственной продукции, входящие закупки сельскохозяйственных предприятий, необходимые для достижения данного объема производства в планируемом периоде и прирост стоимости основных фондов. Отношение НДС, уплаченного при входящих закупках, к валовому выпуску и является фиксируемым впоследствии значением плоской ставки НДС для сельскохозяйственных предприятий.

В странах, не являющихся членами Европейского Союза, от обложения НДС, как правило, освобождаются либо операции, производимые сельскохозяйственными предприятиями, либо первая по времени поставка необработанной продукции сельского хозяйства. В этом отношении исключением является налоговая система Чили, где сельскохозяйственные предприятия являются полноценными плательщиками НДС.

В различных государствах используются различные схемы налогообложения добавленной стоимости в сельском хозяйстве. Великобритания использует систему

---

<sup>74</sup> См.: European Community, Sixth Council Directive of May 17, 1977 on the Harmonization of the Laws of the Member States Relating to Turnover Taxes — Common System of Value Added Tax: Uniform

плоской ставки, которая установлена на уровне 4% отпускной цены. ФРГ применяет дифференцированные ставки для производителей сельскохозяйственной продукции – стандартную (9,5%) для большинства видов указанной продукции, пониженную (5%) для продукции лесного хозяйства и повышенную (16%) для напитков и иной продукции. Продукция сельского хозяйства в Канаде облагается НДС по нулевой ставке.

**Возмещение кредита по НДС, превышающего обязательства по налогу.** Одно из основных отличий налога на добавленную стоимость от прямых налогом состоит в возможности периодического возникновения ситуации, когда у налоговых органов имеется задолженность перед налогоплательщиками. При этом, решения государственных органов всегда принимаются в интервале между двумя крайними возможностями: максимального ограничения или полного запрещения на возмещение отрицательных обязательств по НДС из бюджета и, наоборот, введение "справедливых" правил автоматического возмещения превышения кредита по НДС налоговых обязательств. Оба этих крайних варианта не представляются нам разумными: если первый вариант нарушает принципы справедливости и нейтральности налога, то второй предоставляет большие возможности для злоупотреблений.

Вследствие этого, большинство стран, взимающих налог на добавленную стоимость, в случае, если сумма возмещения по уплаченному НДС превышает налоговые обязательства по этому налогу, признает право налогоплательщика на возмещение из государственного бюджета суммы превышения при предоставлении в налоговые органы надлежащим образом оформленных документов, подтверждающих сумму превышения, однако налагает на эту процедуру некоторые ограничения.

Так, законодательством некоторых стран предусмотрены положения, регламентирующие списание суммы превышения кредита по НДС над обязательствами на издержки производства, будущие налоговые платежи и т.д. Так, в Чили по заявлению налогоплательщика положительная разница между кредитом и обязательствами по НДС может быть перенесена на будущие налоговые периоды с корректировкой на индекс инфляции. В то же время, налогоплательщики, показывающие в отчетности превышение кредита по НДС над обязательствами по налогу в течение 6 месяцев подряд, имеют право на использование этой суммы для уплаты иных налогов (в том числе таможенных пошлин). Для получения возмещения этой разницы из бюджета в

денежном выражении у налогоплательщика не должно быть задолженности по другим налогам и таможенным пошлинам. В Канаде применяется следующий режим возмещения положительной разницы между кредитом и обязательствами по налогу с продаж и НДС: если предприятие не зарегистрировано в качестве плательщика налога на добавленную стоимость или его реализация полностью состоит из освобожденной от уплаты налога продукции, сумма кредита по налогу может быть отнесена на издержки производства либо включена в стоимость основных фондов.

**Налог на добавленную стоимость в государствах с федеративным устройством.** В государствах с федеративным устройством НДС является федеральным налогом, т.е. его ставки, порядок исчисления и уплаты определяются исключительно центральным правительством. Рассмотрим примеры систем налога на добавленную стоимость в различных федеративных государствах.

В Федеративной Республике Германия НДС является федеральным налогом, а за его поступление в федеральный бюджет отвечают региональные органы власти. На 1998 год было запланированы следующие пропорции распределения доходов от НДС между бюджетами различных уровней: 3,64% зачисляется в федеральный бюджет с целью передачи в пенсионную систему, 2,2% оставшейся суммы зачисляется в муниципальные бюджеты, остаток распределяется между федеральным и региональными бюджетами в пропорции 50,5/49,5 в пользу федерального бюджета. При этом горизонтальное распределение доходов от НДС (распределение между землями) производится пропорционально численности населения в субъектах федерации<sup>75</sup>, а также производятся дополнительные платежи в пользу восточных земель.

В отличие от ФРГ, бразильская налоговая система предусматривает различные ставки НДС для продаж товаров и услуг внутри штатов (17%) и между штатами (11%). Более того, федеральное правительство взимает НДС только с оптовых сделок между предприятиями в разных штатах, в то время как правительства штатов взимают налог со сделок внутри штата, включая розничную торговлю<sup>76</sup>. Такая система приводит к большим сложностям в налоговом администрировании, а также в отношениях между штатами, где сконцентрировано производство товаров, и штатами – потребителями. С

---

<sup>75</sup> См.: Dengel A. "Federal Republic of Germany" // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987. Wurzel E. "Towards More Efficient Government: Reforming Federal Fiscal Relations in Germany", Economic Department Working Paper #209, OECD, Paris, 1999

принятием новой конституции в Бразилии на уровень штатов и муниципалитетов были переданы значительные налоговые полномочия. База субнациональных налогов на добавленную стоимость была расширена, а субнациональные органы власти получили возможность устанавливать ставки и дифференцировать их в зависимости от социальной значимости различных групп товаров и услуг. Таким образом, если для большинства федеративных государств характерна тенденция к централизации полномочий по администрированию налога на добавленную стоимость и снижению количества налоговых ставок, для Бразилии характерны противоположные тенденции.

В Мексике сбор и администрирование НДС находится в сфере ответственности региональных органов власти, а региональная доля в налоговых поступлениях составляет около 19%. Формула распределения доходов от НДС в Мексике сложна, а ставка отчислений в бюджет штата зависит в том числе от налоговых усилий региональных властей, которые определяются как отношение прироста поступлений налога с территории штата к общему приросту поступлений НДС по стране.

**Налогообложение услуг.** Реализация услуг в законодательстве стран, взимающих налог на добавленную стоимость, обычно определяется как любая реализация за исключением реализации товаров и реализации земли<sup>77</sup>. Необходимость различения между товарами и услугами проистекает из различия порядка определения налоговых обязательств по этим двум категориям. В частности, факт экспорта или импорта товаров устанавливается как момент пересечения таможенной границы страны, что не может быть использовано в отношении услуг, для которых более важное значение имеют такие факторы, как место регистрации поставщика услуг и место оказания услуг.

Традиционно считается, что взимание налога на добавленную стоимость и налога с розничных продаж применительно к услугам является сложной задачей с точки зрения администрирования. Так, услуги, как правило, оказываются на финальных стадиях производственного цикла, в оказании услуг могут принимать участие многочисленные малые предприятия, а входящие затраты при оказании услуг также чрезвычайно малы. Дополнительным фактором, осложняющим налогообложение услуг, является их смешанное и достаточно широкое использование — одна и та же услуга может быть

---

<sup>76</sup> См. A.Tait *"Value-Added Tax: International Practice and Problems"*, pp.156-157

<sup>77</sup> См. D.Williams *"Value-Added Tax" // Tax Law Design and Drafting*, p.188

оказана как в целях промежуточного, так и конечного потребления; может быть поставлена как на экспорт, так и внутри страны. Очень часто разграничить эти направления не представляется возможным, особенно если речь идет о транспортных, банковских, рекламных, юридических, телекоммуникационных услугах. Хотя система налога на добавленную стоимость и снимает некоторые из перечисленных проблем (главным образом, путем регистрации налогоплательщиков и указания в счетах-фактурах сумм уплаченного налога, которую покупатели услуг имеют право потребовать к возмещению), сфера услуг остается наиболее уязвимой для уклонения от уплаты НДС.

Как можно увидеть в таблице 6, в странах ОЭСР не существует единого подхода к налогообложению услуг<sup>78</sup>. Особенно это касается услуг пассажирского транспорта, развлекательных услуг, а также услуг гостиниц и ресторанов. Тем не менее, рекламные услуги, телефонная связь и индивидуальные услуги (как правило, юридические и медицинские) облагаются по стандартной ставке, хотя последние выведены из-под налогообложения в Финляндии и Норвегии. В Швеции услуги в области культуры и искусства (живопись), образования, медицинские и стоматологические услуги освобождены от уплаты НДС. Иные индивидуальные услуги (юридические) подлежат налогообложению. В Бельгии медицинские и юридические услуги освобождены от налогообложения, аналогичный режим применяется для некоторых видов медицинских и стоматологических услуг в Нидерландах и ФРГ. Страховые премии, а также игровой бизнес и тотализаторы освобождены от уплаты НДС в большинстве государств (как правило, взимается отдельный налог на эти виды услуг). В Новой Зеландии игровой бизнес, общее страхование и страхование на случай пожара облагаются налогом по стандартной ставке, в дополнение к которой некоторые виды игорного бизнеса облагаются иными налогами.

Другими видами услуг, которые обычно выводятся из системы НДС, являются банковские и финансовые услуги, услуги в области культуры, образования, арендные платежи, почтовые услуги. Отдельно следует остановиться на взимании налога на добавленную стоимость с финансовых услуг. Сложность налогообложения этого вида услуг заключается в том, что стоимостью оказания услуги является взимаемый либо начисляемый платеж, т.е. страховая премия или процентные платежи. В таком случае НДС должен начисляться на величину этого платежа. Однако ни одна страна не взимает

налог на добавленную стоимость таким образом, т.к., во-первых, это будет стимулировать появление теневого рынка финансовых услуг, а во-вторых, добавленную стоимость при таком порядке следует исчислять как разницу между доходами от кредитования и платежами по принимаемым депозитам. Такой расчет представляется невозможным применительно к каждой финансовой операции, так как чаще всего прием конкретного депозита и выдача кредита формально никак не связаны между собой<sup>79</sup>.

Вследствие этого, все страны ОЭСР освобождают от уплаты НДС все “первичные” финансовые услуги, которые включают в себя операции на денежном, фондовом, финансовом рынке, кредитные операции и ведение банковских счетов. Некоторые страны (такие, как Финляндия и Норвегия) льготируют также и “вторичные” финансовые услуги, которые охватывают консалтинг, факторинг, депозитарная деятельность на рынке ценных бумаг. В то же время, освобождение финансовых услуг от налогообложения (в отличие от применения нулевой ставки) означает, что в их стоимость входят суммы налога, уплаченные финансовым учреждением при осуществлении своей деятельности, которые не могут быть востребованы к возмещению покупателем услуг. В целях разрешения данной проблемы налоговое законодательство ФРГ предусматривает возможность выбора между режимами налогообложения финансовых услуг, оказываемых юридическим лицам, и освобождения таковых от уплаты НДС.

---

<sup>78</sup> См.: *Consumption Tax Trends*, OECD, 1995, p.26

<sup>79</sup> Другим способом налогообложения финансовых операций является начисление налога на валовую разницу между полученными доходами и процентными расходами финансово-кредитной организации в данный налоговый период. Такой способ рассматривался в Канаде, однако спустя некоторое время, от взимания НДС с финансовых услуг отказались. Вообще, несколько стран, в том числе Новая Зеландия и США, рассматривали возможность налогообложения финансовых услуг, однако отвергли эту идею вследствие серьезных затруднений по некоторым вопросам налогообложения. В том числе, не было ясно, каким образом должно происходить налогообложение процента.

## **10. Налог на добавленную стоимость в Российской Федерации**

Основная цель настоящей работы заключается не столько в анализе теоретических и практических аспектов взимания налога на добавленную стоимость, сколько в разработке стратегии реформирования системы НДС в России и формулировке предложений по изменению законодательства, регламентирующего взимание данного налога. Для этих целей ниже приведен обзор исторических аспектов введения налога на добавленную стоимость в России, а также основных изменений в порядке его взимания, начиная с 1992 года.

### ***10.1. Переход к налогу на добавленную стоимость в 1991 году***

Как известно основным налогом в советской налоговой системе являлся налог с оборота. В число плательщиков этого налога входили все предприятия, производящие и реализующие товары, облагаемые налогом с оборота. Однако налог с оборота в СССР в дореформенный период не был налогом в строгом смысле этого слова. Он являлся составной частью общего механизма перераспределения финансов в экономике и взимался на стадии розничных продаж с тех видов товаров, розничные цены на которые превышали оптовые. В обратной ситуации, когда оптовые цены были выше розничных, возникал отрицательный налог (субсидия). Ставки налога с оборота могли устанавливаться в процентах к облагаемому обороту или в твердых суммах с единицы товара.

Налог с оборота взимался преимущественно с товаров народного потребления длительного пользования, люксовых продуктов питания, алкогольных и табачных изделий. На широкий круг продуктов питания предоставлялись субсидии. Вследствие большей доли расходов на питание у менее обеспеченных слоев из-за такой структуры налога с оборота повышалась прогрессивность налоговой системы, что интерпретировалось как ее направленность на достижение социальных целей. Однако ценовые субсидии, с точки зрения их социальной эффективности, являются менее предпочтительными, чем прямые адресные дотации.

Значительные расхождения в уровнях рентабельности в различных отраслях и на отдельных предприятиях приводило к невозможности применения налога с оборота по единым ставкам. Стремление учесть и свести к минимуму подобные расхождения приводило к возникновению сотен различных ставок налога. Однако на практике это не способствовало обеспечению справедливости и нейтральности налогообложения.



В 1990-1991 годах более 90% поступлений налога с оборота определялось разницей (в абсолютном выражении) между централизованно устанавливаемыми оптовыми и розничными ценами для определенных товаров и производителей. С ростом розничных цен и сохранением фиксированного номинального налога с оборота его доля в цене товара падала и, следовательно, падали доходы бюджета от налога с оборота. В результате этих процессов доходы от этого налога росли медленнее, чем оборот (хотя на некоторые товары, например алкоголь, доля налога в розничной цене возрастала). Так, реформа розничных цен в 1991 году привела к увеличению номинального оборота на 70% и лишь к 15% возрастанию доходов от налога с оборота<sup>80</sup>.

Налог с оборота, наряду с платежами из прибыли предприятий, был важнейшим источником доходов бюджета СССР. В 1980 году его поступления составляли 15,2% ВВП, в 1985 - 12,6% ВВП. К 1991 году объем налога с оборота, поступивший в консолидированный бюджет бывшего СССР, сократился до 6,3% ВВП или 21% доходов бюджета. При этом, несмотря на уже начатую налоговую реформу, налог с оборота, как отмечалось выше, оставался в 1991 году наиболее неприспособленным к функционированию в условиях рыночного ценообразования<sup>81</sup>.

Как уже отмечалось, для обеспечения эффективности системы налога с оборота, с точки зрения доходов бюджета, требовался жесткий административный контроль за уровнем оптовых и розничных цен. Деграция системы ценового контроля в последние годы существования социализма привела к падению доходов от налога с оборота при одновременном росте ценовых субсидий. Такое положение в 1991 году вызвало неотложную необходимость замены налога с оборота более эффективным фискальным инструментом.

Осенью 1991 года в ходе обсуждений, которые проводились в Правительстве и Верховном Совете, в дополнение к рассмотренным вариантам налоговой реформы в качестве замены налога с оборота и альтернативы использованию НДС предлагалось введение акцизов, увеличение ставок подоходного налога, введение адвалорного налога с продаж (каскадного или с розничных продаж), повышение ставок налога на прибыль.

Очевидно, что в условиях, когда в результате либерализации цен население болезненно восприняло падение доходов и обесценение сбережений, повышение ставок подоходного налога было совершенно неприемлемым решением, т.к. с психологической

---

<sup>80</sup> См.: Williason J. *"Economic Consequences of Soviet Disintegration"* Washington, D.C.: Institute for International Economics, 1993, p. 32-33

точки зрения рост прямых налогов всегда менее предпочтителен, чем повышение косвенных налогов. Поскольку следует различать объективное (потеря ресурсов для налогоплательщика) и субъективное налоговое бремя<sup>82</sup>, исходя из субъективной оценки тяжести налога платательщики и политики могут предпочитать “невидимые” косвенные налоги прямым. В пользу усиления роли косвенного налогообложения говорит и то, что оно в отличие от подоходного налога оказывает при определенных условиях меньшее отрицательное влияние на сбережения<sup>83</sup> (подробнее об этом см. раздел о влиянии НДС на сбережения).

Повышение ставок налога на прибыль также было нежелательным, вследствие уже существовавшего достаточно высокого уровня эффективной ставки налогообложения (с учетом обложения части затрат предприятий на рабочую силу и капитал). В то же время использование косвенных налогов обеспечивало необходимую диверсифицированность налоговой системы, при которой замена налога с оборота на адвалорный налог позволяла избежать неблагоприятных психологических эффектов. Так как налог с продаж по многим показателям уступает налогу на добавленную стоимость (см. раздел 1), при рассмотрении вариантов косвенных налогов выбор был сделан в пользу последнего.

Таким образом, введение НДС с высокой ставкой (28%) в 1992 году было, как представляется, наилучшим решением по сравнению с возможными тогда альтернативами. Оно позволило увеличить общий уровень налоговых изъятий. При этом широкая база налога создала предпосылки стабильности поступлений во времени. За счет преемственности НДС по отношению к налогу с оборота (по функциям) и по отношению к использовавшемуся в 1991 году налогу с продаж (по технике взимания) введение налога внесло не слишком значительные изменения в налоговую систему, вызвав минимально возможный скачок общего уровня цен, было психологически относительно безболезненным. Пониженная ставка на продукты питания позволила обеспечить прогрессивность налоговой системы, отвечающую требованиям социальной справедливости в условиях невозможности за короткий срок обеспечить создание действенной системы адресной поддержки низкодоходных слоев населения. Использование небольшого количества ставок (основная, пониженная и нулевая) позволило внести минимальные искажения в относительные цены. Техника взимания

---

<sup>81</sup> См.: С. Синельников и др. *"Проблемы налоговой реформы в России"*, стр. 34.

<sup>82</sup> См.: Dalton H., *"Principles of Public Finance"*, London, 1954, 351 p.

НДС обеспечила малые возможности уклонения от налога и тем самым необходимую бюджетную отдачу и уровень справедливости налоговой системы.

---

<sup>83</sup> См., например.: Musgrave R.A. *"The Theory of Public Finance"*, McGraw-Hill, New York, 1959

## **10.2. Взимание налога на добавленную стоимость в Российской Федерации в 1992-1999 гг.**

Ниже мы рассмотрим историю и основные этапы реформирования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации в 1992-1999 годах. Основное внимание будет уделено принимавшимся изменениям в порядке взимания налога в течение восьми лет, прошедших с его введения, а также некоторым количественным показателям, характеризующим значение НДС для доходов бюджетной системы России

**1992 год.** Закон Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" был принят 6 декабря 1991 года<sup>84</sup>. Согласно указанному закону, плательщиками налога в России являются все юридические лица, предприятия без образования юридического лица, международные объединения, иностранные юридические лица и их филиалы, а также граждане, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, годовая выручка от реализации товаров и услуг у которых превышала 100 тыс. руб.

База налога определялась объемом реализации товаров, работ и услуг, в том числе реализованных внутри предприятий, но не относимых на себестоимость продукции. В промышленности отчислению в бюджет подлежит разница между суммой налога, полученной от покупателей, и суммой налога, уплаченной поставщикам материальных ресурсов, топлива, работ и услуг, стоимость которых подлежит отнесению на себестоимость продукции, причем согласно первоначального варианта закона, не разрешалось вычитать из обязательств перед бюджетом налог, уплаченный поставщикам основных средств и нематериальных активов.

Предприятия розничной торговли уплачивали налог с разницы между ценами их реализации и ценами, по которым они приобрели товары у поставщиков, включая НДС. Иными словами, НДС платился с величины торговой наценки, равной разнице между продажной и покупной ценой. Аналогично, предприятия-посредники платили налог с дохода, представляющего собой надбавки и комиссионные вознаграждения. Строительные организации – со стоимости работ, принятых заказчиками. Такой порядок серьезно усложнял взимание налога на добавленную стоимость, поскольку ставил расчет налога в зависимость от процедуры расчетов определения валового дохода и прибыли предприятий.

---

<sup>84</sup> См.: Закон РСФСР "О налоге на добавленную стоимость" №1992-1 от 6.12.1992.

Впоследствии Законом от 16.07.1992 года<sup>85</sup> было разрешено принимать к зачету сумму НДС, уплаченную при приобретении основных средств и нематериальных активов, равными долями в течение двух лет, начиная с момента ввода в эксплуатацию, суммы налога, уплаченные при приобретении основных средств.

Необходимо отметить, что в 1992 году товары и услуги, импортируемые в Российскую Федерацию, не подлежали обложению налогом на добавленную стоимость.

Стандартная ставка НДС первоначально устанавливалась в размере 28% для всех товаров и услуг, реализуемых на территории РФ. 3 февраля 1992 года было принято постановление Президиума ВС РФ и Министерства экономики и финансов РФ<sup>86</sup>, которым устанавливалась пониженная ставка НДС в размере 15% для некоторые продовольственные товары. В разъяснение этого постановление 11 февраля было разослано письмо Министерства экономики и финансов<sup>87</sup>, разъясняющее указанное постановление. Вместе с тем, ни в закон "О налоге на добавленную стоимость", ни в соответствующую инструкцию Госналогслужбы указанные изменения внесены не были.

16 июля 1992 года был принят закон РФ "О внесении изменений и дополнений в налоговую систему РФ"<sup>88</sup>, который устанавливал с 1 января 1993 года стандартную ставку НДС 20% и пониженную ставку в размере 10% по продовольственным товарам и товарам для детей. В законе и разъясняющей его инструкции ГНС<sup>89</sup> было указано, что до вступления в силу данного положения закона вводилась дополнительная пониженная ставка НДС на отдельные виды продовольственных товаров на уровне 15%, причем данная ставка вводилась задним числом с 1 января 1992 года<sup>90</sup>.

---

<sup>85</sup> См.: Закон РФ "О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России" №3317-1 от 16.07.1992

<sup>86</sup> См.: Постановление Президиума ВС РФ и Министерства экономики и финансов РФ от 3.02.1992 №2264-1 "О социальной защите населения и об упорядочении регулирования ценообразования на отдельные виды продукции"

<sup>87</sup> См.: Письмо Минэкономики и финансов №6-1 от 11.02.1992 "Об отмене взимания налога на добавленную стоимость с некоторых предприятий общественного питания и установлении 15-процентной ставки на отдельные продовольственные товары"

<sup>88</sup> См.: Закон РФ "О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России" №3317-1 от 16.07.1992, ст.1 п.2 пп. г) и ст.2 п.е).

<sup>89</sup> См.: Письмо Госналогслужбы РФ №ВЗ-4-05/55 и Министерства финансов №04-03-02 от 31.07.1992 "О внесении изменений и дополнений в инструкцию Государственной налоговой службы Российской Федерации от 9 декабря 1991 года "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость"

<sup>90</sup> Таким образом, фактически пониженная ставка НДС не действовала до сентября 1992 года. Косвенным подтверждением этого являются Разъяснения ГНС №ВЗ-6-05/173 "По отдельным вопросам, связанным с применением налогового законодательства о налоге на добавленную стоимость", которые при ответе на вопрос о том, как правильно исчислить НДС при покупке у населения продукции в 1992 году (мяса, молока и т.д.), исходит из ставки 28%.

Как и в большинстве стран, применяющих НДС, в России было установлено, что финансовые услуги, услуги в области образования и культуры не облагаются налогом. Кроме того, от налога на добавленную стоимость были освобождены:

- товары и услуги, экспортируемые за пределы стран СНГ (при этом экспорт облагался по нулевой ставке, в то время как остальные товары и услуги были освобождены от уплаты НДС);

- услуги городского пассажирского транспорта;

- квартирная плата;

- научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые за счет бюджета.

Законом от 22.05.1992<sup>91</sup> в список товаров и услуг, освобождаемых от уплаты НДС были добавлены услуги в области здравоохранения, а законом от 16.07.1992 — работы по строительству жилых домов, продукция предприятий, численность работающих инвалидов в которых составляет не менее 50% от общего числа работников, сельскохозяйственная продукция колхозов, совхозов и других сельскохозяйственных предприятий, реализуемая в счет оплаты труда и прочие льготы.

Первоначальной редакцией закона было установлено, что НДС уплачивается ежемесячно предприятиями со среднемесячными платежами налога, превышающими 100 тыс. руб. и ежеквартально — плательщиками, чьи среднемесячные платежи составляли менее 100 тыс. руб. При этом налогоплательщики со среднемесячными платежами выше 300 тыс. руб. были обязаны осуществлять ежедекадные авансовые платежи в размере одной трети от суммы обязательства по НДС по последнему месячному расчету.

В июле 1992 года было установлено<sup>92</sup>, что учитывая высокие темпы роста цен, начиная со второй декады третьего квартала, ежедекадные авансовые платежи НДС осуществляются исходя из фактической суммы налога, начисленной в прошлом месяце, с коэффициентом 2,5.

---

<sup>91</sup> См.: Закон РФ "О внесении изменений и дополнений в Закон РСФСР "О налоге на добавленную стоимость"" №2813-1 от 22.05.1992.

<sup>92</sup> См.: Телеграмму Минфина РФ №04-03-02, Госналогслужбы №ИЛ-6-16/207 от 04.07.1992 "О порядке уплаты НДС предприятиями"

Кроме того, в конце мая<sup>93</sup> предприятиям было запрещено вычитать из своих обязательств по НДС суммы налога по приобретенным материальным ценностям (кредит по НДС) в случае неоплаты соответствующих счетов.

В течение всего 1992 года наблюдался быстрый рост поступлений налога на добавленную стоимость в бюджетную систему России (см. Рисунок 1): если в январе доходы от НДС составляли всего 3,3% ВВП, то уже в декабре они увеличились до 15,4% ВВП, а по итогам года поступления НДС составили 11,1% ВВП. Возросла и доля НДС в общем объеме налоговых доходов консолидированного бюджета: с 25,4% в январе до 43% в декабре и 40% в целом за год.

За первую половину 1992 года поступления НДС составили 6,5% ВВП или 30,5% налоговых поступлений. Начиная с июля месяца поступления НДС увеличились (если в марте-июне они составляли в среднем 7% ВВП, то во второй половине года происходил постоянный рост с 8% до 15% ВВП), что, по-видимому, объясняется установлением более частых сроков уплаты НДС для крупных плательщиков, а также определением объема авансового платежа с учетом коэффициента 2,5. За три квартала 1992 года поступления НДС достигли 7,9% ВВП, что составило 34,4% налоговых поступлений. Резкий рост поступлений НДС в октябре вызван рядом факторов, среди которых можно отметить следующие. В октябре поступили средства доначисления по НДС в связи с разрешением включать в кредит по НДС налог не по всем приобретенным материальным ресурсам, а лишь по списанным на издержки производства, а также в связи с учетом в налогооблагаемом обороте всех средств, полученных от поставщиков (прежде распространенным методом уклонения от налога было занижение цен и перечисление поставщику средств в целевые фонды). По оценке Государственной налоговой службы РФ, это составило около 100 млрд. руб. (23,5% поступлений НДС в октябре). Учет в налогооблагаемой базе средств, полученных от поставщиков формально в виде финансовой помощи, а не как оплата продукции, увеличил поступления налога на прибыль на 40-50 млрд.руб. Важным фактором роста поступлений налога было проведение Центральным банком России осенью 1992 года зачета взаимных долгов предприятий, резко увеличившего объемы реализованной продукции у предприятий-кредиторов.

---

<sup>93</sup> См.: Закон РФ "О внесении изменений и дополнений в Закон РСФСР "О налоге на добавленную стоимость"" №2813-1 от 22.05.1992.

Необходимо учитывать, что в январе поступали платежи только от крупных предприятий (суммы налога свыше 100 тыс. руб.), средние предприятия платили один раз в месяц, а мелкие налогоплательщики (суммы налога менее 50 тыс. руб.) платили налог раз в квартал, т.е. первые поступления от этой категории пришли только в апреле 1992 года. Во втором квартале резкое снижение темпов роста поступлений акцизов и НДС было вызвано кризисом платежеспособности предприятий и, до некоторой степени, накоплением запасов готовой продукции.

**1993 год.** В соответствии с нормативными актами, принятыми летом и в декабре 1992 года, существенно изменился порядок исчисления и взимания налога на добавленную стоимость, однако в инструкцию ГНС, которой руководствуются предприятия при исчислении и уплате налога, подобные изменения были внесены только в марте 1994 года.

Помимо этого, была значительно расширена и уточнена нормативная база, регламентирующая порядок исчисления и уплаты НДС: были приняты подробные списки товарных групп, подлежащих обложению по сниженной ставке, уточнены обороты и виды деятельности, не подлежащих обложению налогом, опубликованы разъяснения по отдельным вопросам уплаты НДС.

Как уже было отмечено выше, с 1 января 1993 года были снижены ставки налога на добавленную стоимость: до 10% по продовольственным товарам (кроме подакцизных) и товарам для детей и до 20% – по остальным товарам, включая подакцизные продовольственные товары.

Кроме непосредственного ухудшения бюджетной ситуации в 1993 году из-за снижения ставки НДС, предварительное обнародование готовящегося понижения привело к некоторому снижению объемов реализации в IV квартале 1992 года. Желаемого депутатами, принимавшими это решение, антиинфляционного эффекта от снижения ставок НДС, как и в феврале 1992 года (когда были снижены ставки НДС на молочные продукты, растительное масло, муку и ряд других продуктов), не наблюдалось. По-видимому, что это объясняется неодинаковой эластичностью цен по ставке налога при увеличении и снижении ставки, соответственно. С другой стороны, увеличение уровня цен при снижении налоговых ставок может быть вызвано другими причинами: в частности, инфляционными ожиданиями, которые могут быть связаны с ожиданиями денежной эмиссии для покрытия выпадающих бюджетных доходов, а также другими причинами.



В 1993 году значительно расширилась база НДС. С 1 января, в соответствии с законом от 22.12.1992, налогом облагаются обороты по реализации предметов залога, а также суммы денежных средств, получаемые предприятиями от своих покупателей за реализуемые им товары в виде финансовой помощи, пополнения фондов специального назначения или направляемых в счет увеличения прибыли<sup>94</sup>.

Также законом от 22.12.1992 года в число объектов обложения НДС с 1.02.1993 были включены товары, ввозимые на территорию Российской Федерации, причем в налогооблагаемую базу включаются таможенная стоимость, таможенная пошлина, а по подакцизным — и сумма акциза. Освобождались от НДС лишь импортные продовольственные товары, сырье для их производства, оборудование для научной деятельности, изделия медицинского назначения и сырье для их производства.

Налог на добавленную стоимость с 1 января 1993 года перестал быть НДС, взимаемым с дохода (*product type VAT*, см. выше), порядок применения которого не позволяет вычитать из налоговых обязательств налог на приобретаемые капитальные ресурсы. С учетом принятых в 1993 году изменений российский налог на добавленную стоимость можно определить как НДС, взимаемый с дохода (*income type VAT*), а для предприятий сельского хозяйства был принят вариант налога с учетом основных фондов (*capital goods VAT*), т.к. для указанной категории плательщиков вычет мог осуществляться одновременно с момента принятия активов на учет.

Другой мерой, также весьма усложняющей ведение учета на предприятии и контроль за уплатой налога, является порядок предоставления кредита по НДС на приобретенные товарно-материальные ценности (кроме капитальных) лишь в том случае, если их стоимость фактически отнесена (списана) на издержки производства и обращения.

В 1993 году были сокращены льготы по НДС. Фактически список товаров (работ, услуг), освобождаемых от налога на добавленную стоимость, с этого времени не менялся вплоть до начала 1995 года. Ниже перечислены основные товары и услуги, не облагаемые НДС:

- товары, экспортируемые непосредственно предприятиями-изготовителями, экспортируемые услуги и работы, услуги по транспортировке экспортируемых товаров, а также ряд импортируемых товаров;
- стоимость выкупаемого в порядке приватизации имущества государственных предприятий, стоимость приобретаемых гражданами жилых помещений;

---

<sup>94</sup> См.: Закон РФ "О внесении изменений и дополнений в отдельные законы Российской Федерации о налогах" №4178-1 от 22.12.1992.

- операции, связанные с обращением валюты, денег, банкнот за исключением брокерских и иных посреднических услуг;
- продукция собственного производства отдельных предприятий общественного питания;
- услуги в сфере образования, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
- театральные, спортивные, просветительные, развлекательные мероприятия, услуги религиозных объединений, а также обороты казино, игровых автоматов, выигрыши по ставкам на ипподромах;
- стоимость жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, передаваемых безвозмездно органами государственной власти, работы по строительству жилых домов;
- платные медицинские услуги, лекарственные средства, изделия медицинского назначения, протезно-ортопедические изделия и медицинская техника;
- товары (работы, услуги) за исключением брокерских и иных посреднических услуг, производимые и реализуемые предприятиями, учреждениями и организациями, в которых инвалиды составляют не менее 50% от общего числа работников.

С 1 января изменился порядок исчисления налога для предприятий, осуществляющих сезонную закупку сырья для отдельных отраслей, а также предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера. Сумма налога, полученная при реализации товаров, стала уменьшаться на суммы налога, уплаченные поставщикам за приобретаемые товарно-материальные ресурсы.

С января 1993 года Госналогслужбой<sup>95</sup> были установлены новые сроки уплаты НДС — с этого момента налог подлежал уплате, как и ранее, в зависимости от объема среднемесячных налоговых обязательств плательщика, ежедекадно, ежемесячно или ежеквартально. Вместе с тем, были изменены даты уплаты налога, а авансовые платежи для предприятий со среднемесячными платежами НДС выше 300 тыс. руб. были заменены ежедекадными платежами исходя из фактических оборотов. Впоследствии порог налоговых обязательств для перехода на ежедекадные платежи был увеличен до 500 тыс. руб.<sup>96</sup>

При анализе динамики поступлений НДС в бюджет в 1993 году необходимо учитывать, что высокий уровень изъятий в начале года объясняется тем, что в этот период продолжал поступать налог на добавленную стоимость по ставке 28%, при установленной с 1 января 1993 года ставке 20%, а также из-за введения порядка

---

<sup>95</sup> См.: Письмо Госналогслужбы РФ №ВЗ-4-05/70н и Минфина №04-03-02 от 29.01.1993 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость"

<sup>96</sup> См.: Телеграмму Госналогслужбы РФ №ВЗ-6-05/125 и Минфина РФ №35 от 30.03.1993 "Об изменении НДС при расчетах с бюджетом"

включения в налогооблагаемый оборот импортных товаров (кроме продуктов питания, оборудования для научных работ и медикаментов).

Произошедшие изменения в ставках и порядке обложения налогом на добавленную стоимость привели к резкому падению поступлений этого налога. Объем поступлений НДС снизился в 1993 году до 6,9% ВВП по сравнению с 11,1% ВВП в 1992 году. Тенденция к снижению поступлений НДС наблюдалась на протяжении всего 1993 года и была монотонной. В январе налог на добавленную стоимость составил 11,4% ВВП, в декабре — 5,8% ВВП, за первый квартал – 9,5% ВВП, за первое полугодие – 7,9% ВВП, за двенадцать месяцев – 6,9% ВВП. Доля НДС в налоговых поступлениях по итогам года также уменьшилась до 28,2% против 41,3% – в 1992 году.

**1994 год.** Порядок обложения и уплаты налога на добавленную стоимость в 1994 году претерпел дальнейшие изменения. Так, в частности, письмом ГНС в феврале из числа плательщиков НДС были полностью исключены физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица (ранее подобные субъекты являлись плательщиками налога в случае, если их годовая выручка превышала 500 тыс. руб.)<sup>97</sup>. Также этим документом с 24 до 6 месяцев был сокращен срок зачета сумм налога, уплаченных при приобретении основных средств и нематериальных активов.

В числе крупных изменений можно отметить расширение базы налога из-за включения в оборот, облагаемый НДС, всех средств, полученных от других предприятий (кроме вкладов в уставные фонды и средств, направляемых на осуществление совместной деятельности).

С 1 января был введен специальный налог для финансирования отдельных отраслей народного хозяйства, аналогичный НДС, по ставке 3%. Конкретные направления его расходования определяло Правительство. Упоминание о нем в связи с анализом НДС вызвано тем, что для многих целей специальный налог можно рассматривать просто как увеличение ставки НДС.

---

<sup>97</sup> См.: Письмо Госналогслужбы №ВГ-4-16/5н от 17.01.94 "О порядке применения Указа Президента РФ №2207 от 22.12.1993 "О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней""

В феврале 1994 года были увеличены суммы среднемесячных налоговых обязательств по НДС, начиная с которых производятся ежемесячные и ежедекадные платежи, до 1 млн. руб. и до 3 млн. руб. соответственно<sup>98</sup>.

Указ “О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году”<sup>99</sup> установил со второго квартала 1994 года ряд нововведений. Были определены единые нормативы отчислений в бюджеты субъектов федерации от налога на добавленную стоимость на уровне 25%. В составе федерального бюджета был организован фонд финансовой поддержки регионов в размере 22% от НДС, поступающего в республиканский бюджет, и предусмотрены единые правила определения размеров финансовой помощи регионам.

Указом Президента РФ в августе 1994 года был определен механизм реализации продукции по ценам ниже себестоимости и порядок расчета НДС и налога на прибыль в случае обмена продукцией и безвозмездной передачи, а также установлены дополнительные штрафы за нарушение этого порядка<sup>100</sup>. В декабре правила определения цен для целей налогообложения в случае такой реализации были уточнены и формализованы<sup>101</sup>. В частности, было установлено, что отрицательная разница между НДС, уплаченным при приобретении сырья и материалов, и НДС, полученным при продаже продукции по цене ниже ее фактической себестоимости, возмещению из бюджета не подлежит.

Поступления налога на добавленную стоимость, включая спецналог, в 1994 году составили 6,8% ВВП (28,2% налоговых поступлений), тогда как за 1993 год – 6,9% ВВП. После снижения доходов от НДС в марте до 5,4% ВВП наблюдался постепенный рост до 7,8% ВВП в декабре: если поступления НДС в первой половине года находились на уровне 5,8%, то во втором полугодии они составили 7,4% ВВП. Доля НДС в общем объеме налоговых поступлений в течение года снизилась с 35% в январе до 27% в декабре.

---

<sup>98</sup> См.: Телеграмму ГНС РФ №ВЗ-4-05/10н, Минфина РФ №9 от 24.01.1994 "О порядке внесения НДС в бюджет"

<sup>99</sup> См.: Указ Президента РФ №2268 от 22.12.1993 "О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году"

<sup>100</sup> См.: Указ Президента РФ №1677 от 10.08.1994 "Об уточнении действующего порядка взимания налога на прибыль и НДС"

<sup>101</sup> См.: Закон №57-ФЗ от 6.12.1994 "О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость""

**1995 год.** В марте 1995 года было принято совместное заявление Правительства и Центрального Банка РФ об экономической политике на 1995 год<sup>102</sup>. Среди прочих заявленных мер в области налогово-бюджетной политики было установлено, что Госналогслужба в 1995 предпримет меры по введению обязательного использования счетов-фактур в целях взимания НДС и переходу к определению налоговых обязательств по отгрузке. Несмотря на это, указанные меры в 1995 году в полном объеме реализованы не были, а обязательное введение уплаты НДС по счетам-фактурам осуществлено не было.

В начале 1995 года Федеральным Законом было предусмотрено снижение ставки специального налога, введенный Указом Президента РФ в конце 1993 года, с 3% до 1,5%, и отменить этот налог с 1 января 1996 года<sup>103</sup>.

Принятые Государственной Думой в январе 1994 года изменения в закон об НДС были отклонены впоследствии Советом Федерации. Совет Федерации возражал, во-первых, против отмены льготы по НДС на строительство жилья в независимости от источника финансирования и, во-вторых, против ограничения списка продовольственных товаров, на которые распространяется льгота по НДС, только основными продуктами питания.

После работы Согласительной комиссии Закон, в котором была отменена льгота на строительство жилья и дано право Правительству утвердить список продовольственных товаров, облагаемых по пониженной ставке 10%, был принят Государственной Думой, одобрен Советом Федерации и подписан Президентом<sup>104</sup>. Действие налога начиналось с 1 апреля 1995 года. Теперь работы по строительству жилых домов, выполненные после 28 апреля 1995 года, облагались НДС в общеустановленном порядке, независимо от источника финансирования. С авансов, полученных по указанным работам до 28 апреля 1995 года, НДС не взимался.

Другая льгота по обложению продовольствия по пониженной ставке – была сильно сокращена. Отечественное продовольствие начало облагаться по стандартной ставке 20%, за исключением ограниченного набора продуктов. Список товаров,

---

<sup>102</sup> См.: Постановление Правительства РФ №334 от 15.04.1995 "Об утверждении заявления Правительства Российской Федерации и Центрального Банка Российской Федерации об экономической политике в 1995 году и мерах по его реализации"

<sup>103</sup> См.: Закон №25-ФЗ от 23.02.1995 "О специальном налоге с предприятий, учреждений и организаций для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства РФ и обеспечения устойчивой работы предприятий этих отраслей"

<sup>104</sup> См.: Закон №63-ФЗ от 25.04.1995 "О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость""

облагаемых по пониженной ставке, был утвержден только в июле, и до этого момента налог взимался по стандартной ставке. Импортное продовольствие стало облагаться наравне с отечественным.

Как уже упоминалось выше, начиная с 1995 года, был уточнен порядок определения цен реализации продукции в случае реализации по ценам не выше фактической себестоимости.

В начале 1995 года был отмечен рост поступлений НДС — до 9% ВВП в январе. По нашему мнению, не связано с отмеченной выше отменой льгот по НДС. По-видимому, здесь сказалось взыскание недоимок по налогу, осуществленное в декабре месяце 1994 года, и другие переходящие с прошлого года поступления. Далее наблюдался значительный спад доходов от налога на добавленную стоимость и спецналога от 7,5% ВВП в феврале до 6,5% ВВП в июне. Несмотря на снижение объема поступлений НДС в период с февраля по июнь по сравнению с январем, поступления налога в первом полугодии выше (7,1% ВВП), чем в 1994 году (5,9% ВВП).

Во втором полугодии (за исключением июля и сентября) наблюдался дальнейший спад поступлений НДС. В итоге доходы от НДС и спецналога в 1995 году составили 6,7% ВВП, что на 0,1 п.п. ниже, чем в предыдущем периоде. Доля доходов от НДС в общем объеме налоговых доходов консолидированного бюджета составила 29,5%.

**1996 год.** Начиная с 1 января 1996 года, в соответствии с принятыми ранее нормативными актами, был отменен специальный налог для финансирования отдельных отраслей народного хозяйства.

Для получения кредита МВФ Российская Федерация в 1996 году взяла на себя обязательства, закрепленные в совместном заявлении Правительства и Центрального банка<sup>105</sup>. Как и в предыдущем году, указанный документ предполагал обязательный переход на метод счетов-фактур и расширение сферы применения этого метода во всех отраслях промышленности и сферы услуг.

Весной 1996 года были приняты поправки к закону об НДС<sup>106</sup>, среди положений которого содержалось подробное определение места реализации работ (услуг), чего не было в предыдущем варианте закона. Также среди существенных нововведений в

---

<sup>105</sup> См.: Заявление Правительства РФ и Центрального Банка РФ от 22.02.1996 "О среднесрочной стратегии и экономической политике на 1996 год"

<sup>106</sup> См.: Закон №25-ФЗ от 1.04.1996 "О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость""

порядке исчисления НДС следует отметить разрешение к вычету из суммы обязательств по налогу суммы налога, уплаченные при приобретении основных средств и нематериальных активов независимо от вида предприятия.

В конце 1995 года был принят федеральный закон, устанавливающий упрощенный порядок налогообложения для малых предприятий<sup>107</sup>. Указанный закон предусматривал для индивидуальных предпринимателей и организаций с предельной численностью работающих (включая филиалы и представительства) не более 15 человек право замены уплаты совокупности установленных законодательством Российской Федерации федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за отчетный период. В качестве базы для указанного налога предлагалось использовать валовой доход или выручку предприятия за отчетный период.

Также в 1996 году были приняты изменения в определении плательщиков, осуществляющих ежеквартальные платежи НДС в бюджет: согласно этим изменениям, отменялся верхний потолок среднемесячных налоговых обязательств для ежеквартальных платежей. Вместо этого вводилось понятие малого предприятия, на которое распространяется подобный порядок внесения НДС в бюджет, и даны критерии для определения статуса малого предприятия<sup>108</sup>.

Поступления налога на добавленную стоимость в течение первых десяти месяцев были ниже поступлений 1995 года и колебались на уровне 5-6% ВВП, однако в ноябре-декабре произошел резкий рост доходов от НДС до 7,4% ВВП и 13,1% ВВП соответственно. В итоге общий объем доходов от НДС в 1996 году остался на уровне 1995 года и составил 6,8% ВВП (доля в налоговых доходах – 31,4%).

**1997 год.** В мае 1996 года был подписан президентский указ, устанавливающий с 1 января 1997 года обязательное составление плательщиками НДС счетов-фактур в двух экземплярах<sup>109</sup>. Во исполнение этого документа было принято постановление правительства<sup>110</sup>, утверждающие правила составления и учета счетов-фактур при

---

<sup>107</sup> См.: Закон №222-ФЗ от 29.12.1995 "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства"

<sup>108</sup> См.: Письмо ГНС РФ от 14.03.1996 "Изменения и дополнения №2 к Инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации от 11 октября 1995 г. №39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость""

<sup>109</sup> См.: Указ Президента РФ №685 от 8.05.1996 "Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины"

<sup>110</sup> См.: Постановление Правительства РФ №914 от 29.07.1996 "Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость"

расчетах налога на добавленную стоимость. Таким образом, основным изменением порядка исчисления и уплаты НДС в 1997 году стало введение механизма расчетов по налогу с использованием счетов-фактур. Министерством юстиции Российской Федерации не было зарегистрировано совместное письмо Минфина России и Госналогслужбы России от 25.12.96 №ВЗ-6-03/890; 109 "О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость с 1 января 1997 года", которым предусматривался упрощенный, по сравнению с установленным ранее постановлением правительства, порядок оформления этих документов. Поэтому Минфином РФ и Госналогслужбой РФ установлены некоторые правила оформления счетов-фактур, учитывающие отраслевые особенности. В частности, особые правила оформления установлены для реализации электро- и теплоэнергии, транспортировки нефти (учитывающие непрерывность этих процессов), услуг предприятий связи (учитывающие применение типовых тарифов), услуг ЖКХ, банковских услуг, носящих долговременный договорный характер и др.

В соответствии с Федеральным законом от 28.04.97 N 73-ФЗ "О внесении изменений в Закон РФ "О налоге на добавленную стоимость" начиная с 30.04.97 (дата вступления в силу указанного федерального закона) не взимается НДС в отношении ввозимых на территорию РФ закупленных за счет средств бюджетов всех уровней специально оборудованных транспортных средств для нужд медицинской скорой помощи, пожарной охраны, органов внутренних дел, а также специальных приборов и оборудования для оснащения этих специальных транспортных средств при их производстве.

В конце 1997 года были приняты изменения в инструкцию ГНС о налоге на добавленную стоимость<sup>111</sup>, в соответствии с которыми был ужесточен порядок возмещения сумм налога, уплаченных при производстве экспортной продукции или услуг. В частности, было установлено, что возврат указанных сумм, кроме случаев 100% предоплаты экспортируемых товаров, производится только после документального подтверждения реального экспорта товаров (приказом утверждается список необходимых документов). Также приказ ГНС предусматривает, что если по истечении 180 дней после даты выпуска региональными таможенными органами товаров в режиме экспорта реальный экспорт товаров или услуг документально не подтвержден,



реализованные товары или оказанные услуги не должны рассматриваться в льготном режиме и подлежат обложению НДС.

Для 1997 года характерны существенные колебания поступлений НДС в государственный бюджет: от 3,1% ВВП в июне до 13,4 — в декабре, но в целом за год доходы от НДС оставались на уровне предыдущих лет (6,7% ВВП). Доля НДС в налоговых доходах консолидированного бюджета составила 30%.

**1998 год.** В начале 1998 года было принято правительственное решение<sup>112</sup> об изменении порядка выпуска и учета счетов-фактур. В целях борьбы с выпуском ложных счетов-фактур, было запрещено размножение и передача пронумерованных незаполненных бланков счетов-фактур другим организациям, а также филиалам, отделениям и другим обособленным подразделениям организаций, самостоятельно реализующим товары (работы, услуги), или физическим лицам. Необходимо отметить, что ранее такого положения порядок ведения журналов счетов-фактур не содержал.

В июле 1998 года в рамках кампании по мобилизации дополнительных государственных доходов было принято правительственное постановление<sup>113</sup>, фактически вводящее уплату НДС по методу начислений, а также был значительно сокращен список товаров, к которым применяется 10% ставка НДС<sup>114</sup>. Позднее, в октябре того же года, Верховный Суд РФ в решении по искам Администрации Самарской области и АОЗТ "Компания "Профиль""<sup>115</sup> установил, что указанное постановление "изменяет одно из существенных налоговых обязательств, которое допустимо лишь федеральным законом", и признал постановление правительства незаконным и не подлежащим применению. В итоге, документ, вводящий метод начислений для уплаты НДС, был отменен правительственным постановлением от 9

---

<sup>111</sup> См.: Приказ ГНС РФ №АП-3-03/252 от 29.12.1997 "О внесении изменений и дополнений в инструкцию Госналогслужбы России от 11.10.95 №39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость""

<sup>112</sup> См.: Постановление Правительства РФ №108 от 2.02.1998 "О внесении изменений и дополнений в постановление Правительства Российской Федерации от 29 июля 1996 г. №914 "Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость""

<sup>113</sup> См.: Постановление Правительства РФ №786 от 17.07.1998 "Об особенностях уплаты налога на добавленную стоимость""

<sup>114</sup> См. Постановления Правительства РФ от 17.07.1998 №787 "О продовольственных товарах, по которым применяется ставка налога на добавленную стоимость в размере 10 процентов" и №787 "О товарах для детей, по которым применяется ставка налога на добавленную стоимость в размере 10 процентов""

<sup>115</sup> См.: Решение Верховного Суда РФ №ГКПИ 98-448 от 2.10.1998

декабря 1998 года<sup>116</sup>. Также был расширен и список продовольственных товаров, подлежащих обложению НДС по ставке 10%<sup>117</sup>.

В августе 1998 года Госналогслужбой РФ было утверждено положение, регламентирующее порядок уплаты налога на добавленную стоимость предприятиями алюминиевой промышленности при использовании схем внешнего толлинга<sup>118</sup>. Указанное положение устанавливало применение льготного режима налогообложения экспортируемого алюминия только после документального подтверждения реального экспорта согласно инструкции о порядке уплаты НДС.

Поступления налога на добавленную стоимость в 1998 году были ниже обычного уровня: кроме апреля и июля доля доходов от НДС в ВВП не превысила 6%. Особенно резкий спад был отмечен в августе-сентябре, когда доходы от НДС составили 3,8% ВВП. Однако к концу года наметился рост как поступлений НДС как в абсолютном, так и в относительном выражении: в декабре поступления НДС в консолидированный бюджет составили 9% ВВП, а доля доходов от НДС в общем объеме налоговых доходов увеличилась до 31%. В итоге доходы консолидированного бюджета РФ от налога на добавленную стоимость по итогам 1998 года составили 5,7% ВВП, что на 1% ВВП ниже, чем за предыдущие годы.

**1999 год.** Одним из важнейших приоритетов деятельности правительства Е.М.Примакова, сменившего С.В.Кириенко на посту премьер-министра осенью 1998 года, являлось проведение налоговой реформы. Пакет мер в области налоговой политики, подготовленный специалистами Государственной налоговой службы, был одобрен Правительством и представлен на утверждение в парламент страны. Предлагаемые меры в области налога на добавленную стоимость касались прежде всего снижения его ставки до 15% (а в перспективе – до 10%), полного зачисления доходов от налога в федеральный бюджет, отмены некоторых льгот (по строительству жилых домов и договорным НИОКР), а также введения положения о возмещении уплаченных

---

<sup>116</sup> См.: Постановление Правительства РФ №1460 от 9.12.1998 "Об отмене постановления Правительства Российской Федерации от 17 июля 1998 г. №786 "Об особенностях уплаты налога на добавленную стоимость""

<sup>117</sup> См.: Постановление Правительства РФ №1203 от 15.10.1998 "О продовольственных товарах, по которым применяется ставка налога на добавленную стоимость в размере 10 процентов, и дополнительной импортной пошлины на сельскохозяйственные и продовольственные товары и лекарственные средства"

<sup>118</sup> См.: Приказ ГНС РФ БФ-3-03/180 от 11.08.1998 "О положении "О порядке начисления и уплаты налога на добавленную стоимость по отдельным коммерческим операциям при закупке иностранными юридическими лицами-нерезидентами российского сырья и передаче его другому

сумм НДС только в пределах фактически отнесенных на издержки производства товаров (работ, услуг).

Однако в процессе обсуждения законопроекта в Федеральном Собрании большинство из предлагаемых изменений не нашло поддержки, и в итоге было одобрено лишь изменение пропорций распределения поступлений налога между федеральным и региональными бюджетами (начиная с апреля 1999 года, в федеральный бюджет зачисляется 85% поступлений налога на территории региона), а также некоторые изменения, связанные с налогообложением иностранных экономических субъектов. Позже, в мае 1999 года, в законодательство России о налоге на добавленную стоимость были внесены изменения, связанные с принятием закона "О соглашениях о разделе продукции".

Второй этап реформирования налога на добавленную стоимость в 1999 году пришелся на конец года, когда в составе бюджетного пакета на 2000 год Правительство представило в Государственную Думу законопроект о внесении изменений и дополнений в закон РФ о налоге на добавленную стоимость, который был одобрен с некоторыми изменениями в декабре и вступил в силу с 1 января 2000 года<sup>119</sup>.

Среди наиболее важных изменений порядка исчисления и уплаты НДС, введенных этим законом, следует отметить следующие:

- сумма налога, уплаченная при осуществлении капитального строительства, подлежит возмещению в момент ввода объектов в эксплуатацию;

- из облагаемого оборота по налогу на добавленную стоимость были исключены авансовые платежи, полученные экспортерами в счет поставки товаров (услуг), освобожденных от уплаты налога, длительность производственного цикла по которым превышает 6 месяцев;

- облагаемый оборот предприятий розничной торговли и общественного питания стал определяться как стоимость реализуемого товара без учета налога на добавленную стоимость;

- начиная с 2000 года, при оплате приобретаемых товаров (работ, услуг) с использованием векселей налогоплательщик имеет право за кредит по уплаченному налогу только после оплаты векселя денежными средствами;

---

российскому лицу для переработки и последующего вывоза готовой продукции за границу предприятиями алюминиевой промышленности""

<sup>119</sup> См. Федеральный закон №36-ФЗ от 2 января 2000 года "О внесении изменений в закон Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость""

- в законодательном порядке определены обязанности налогоплательщиков по оформлению счетов-фактур, ведению книг продаж, покупок и учета счетов-фактур;

- в законодательном порядке утверждены перечни продовольственных товаров и товаров для детей, которые облагаются по ставке 10%.

Следует также отметить, что сумма доходов консолидированного бюджета от налога на добавленную стоимость по итогам 1999 года возросла до 6,4% ВВП, что находится на уровне среднегодовых показателей поступлений указанного налога в 1994-1997 гг.

## **11. Основные направления реформирования системы НДС в Российской Федерации**

На основе проведенного в настоящей работе анализа теоретических основ взимания налога на добавленную стоимость и анализа международного опыта функционирования систем НДС ниже сформулирован ряд предложений по реформированию российского налога на добавленную стоимость.

Прежде всего следует отметить, что мы считаем целесообразным ввести федеральный реестр плательщиков налога на добавленную стоимость. Законодательством должно быть предусмотрено, что предприятия, являющиеся плательщиками НДС, должны предпринять необходимые действия для регистрации в подобном реестре, которому необходимо придать официальный статус. За уклонение от регистрации в реестре плательщиков НДС на предприятия должно накладываться взыскание в виде штрафа. Возможна связь номера налогоплательщика в реестре плательщиков НДС с индивидуальным номером налогоплательщика (ИНН), однако зарегистрировавшись в реестре и получив номер плательщика НДС, предприятие должно указывать этот номер на всех расчетных и иных документах, относящихся к коммерческой деятельности предприятия.

**Ставка налога.** Исходя из соображений, подробно рассмотренных в разделе 7 настоящей работы, предлагается установить две ставки налога на добавленную стоимость: 0% – для экспортируемых товаров и услуг и около 20% – единая ставка налога, взимаемого при реализации товаров и услуг внутри страны. Абсолютный размер ставки с точностью до процентов должен рассчитываться исходя из целей правительства в отношении объема доходов бюджетной системы, а также налоговой нагрузки на налогоплательщиков.

**Льготы по налогу.** В целях повышения нейтральности налоговой системы, по нашему мнению, следует изменить систему льгот по НДС, предоставляемых в виде освобождения от его уплаты оборотов по реализации определенных видов товаров и услуг, т.е. расширить базу обложения налогом на добавленную стоимость. В целях увеличения уровня нейтральности налога на добавленную стоимость следует ликвидировать пониженную ставку (10%), применяемую в основном для продуктов питания и товаров для детей.

Необходимо исключить из перечня услуг, освобождаемых от уплаты НДС, работ по строительству жилых домов. Указанные услуги уже были включены в состав

налогооблагаемого оборота во втором квартале 1995 года, однако с января 1996 года вновь исключены из базы налога при строительстве жилья с использованием средств государственного бюджета<sup>120</sup>. По оценкам Министерства финансов, потери бюджета от этого решения в условиях 1996 года составили около 0,3% ВВП. Однако, как показывает анализ практики 1995-1996 годов, цены на жилье мало реагировали на изменение налогового законодательства. В результате цель данного освобождения – увеличение доступности жилья для населения – не достигается, и ее наличие лишь искажает условия хозяйствования для строительных предприятий.

Необходимо включить в состав налогооблагаемого оборота целый ряд услуг: в частности, оказываемые предприятиями туристско-экскурсионной сферы, услуги в области обеспечения пожарной безопасности, по полиграфической, редакционной и издательской деятельности.

Для предотвращения процессов уклонения от налогов следует ограничить либо полностью отменить освобождение от НДС, предоставляемое предприятиям, использующим труд инвалидов и находящимся в собственности общественных организаций инвалидов. Учитывая социальное значение поддержки этих категорий населения, освобождение от НДС должно быть заменено прямыми дотациями из государственного бюджета.

Необходимо отметить, что для избежания возможного каскадного эффекта предоставлять освобождения от уплаты НДС только тем предприятиям и видам деятельности, продукция которых ближе всего находится к стадии конечного потребления. В действующем российском законодательстве этому критерию удовлетворяют такие льготы, как освобождение от уплаты НДС квартирной платы, услуг пассажирского транспорта, мероприятий в области культуры и искусства, платных медицинских услуг и т.д. Прочие льготы по уплате НДС должны быть либо отменены, либо, если они носят социальный характер, заменены дотациями из бюджета.

**Порядок исчисления налога.** Величина налоговых обязательств по НДС в промышленности определяется как разница между величиной налога, полученной от покупателей, и величиной налога, уплаченной поставщикам сырья, материалов, топлива, работ, услуг, стоимость которых относится на издержки производства.

Однако в других секторах экономики имеются свои особенности уплаты налога. Предприятия розничной торговли уплачивают налог, исходя из разницы между ценой

---

<sup>120</sup> См. пп. г) п.1 ст.5 закона РФ "О налоге на добавленную стоимость"

продажи товаров и оптовой ценой их поставщиков, включающих налог на добавленную стоимость. Иными словами, НДС платится с величины торговой надбавки, равной разнице между ценой покупки и продажи. Аналогично, предприятия-посредники платят налог исходя из своего дохода, равного комиссионному вознаграждению. Строительные предприятия платят налог как долю стоимости строительно-монтажных работ.

Однако даже в промышленности, сельском хозяйстве и оптовой торговле, где по смыслу расчет налога близок к фактурному методу, его исчисление осуществляется на основе данных, содержащихся в балансе предприятия. Такой метод значительно усложняет порядок уплаты налога, т.к. ставит расчет его величины в зависимость от процедуры бухгалтерского учета дохода и прибыли предприятий<sup>121</sup>. Такой метод расчета НДС делает его непрозрачным и, соответственно, значительно затрудняет контроль за правильностью и своевременностью его уплаты. Кроме того, он требует от предприятий ежемесячного составления балансов, предоставляемых в налоговую инспекцию.

Необходимо, чтобы налоговые инспекции начали контролировать правильность и своевременность уплаты налога не на базе бухгалтерского баланса, а с помощью счетов-фактур. При этом каждая сделка должна оформляться счетом-фактурой (что уже делается в настоящее время), составляемого в трех экземплярах, один из которых представляется в налоговую инспекцию, а остальные два — оставаться у сторон сделки. Метод расчета НДС на основе счетов-фактур необходимо внедрить не только в промышленности, но и в розничной торговле, общественном питании, строительстве и посреднической деятельности. Основная цель этой меры состоит в упрощении контроля и тем самым в снижении уклонения от уплаты налога.

Ряд необходимых условий для перехода к фактурному методу исчисления НДС уже создан. Так, с января 1996 года установлено, что предоставление кредита по НДС осуществляется исходя из факта приобретения соответствующих товаров, а не из фактов их списания на издержки, принятия на учет, прошествия определенного срока с момента принятия на учет или ввода в эксплуатацию (шести месяцев). Эти меры позволяют избежать инфляционного роста обязательств по налогу вследствие обесценения затрат предприятия на приобретение основных и оборотных средств.

---

<sup>121</sup> См.: Silvani C., de Jantscher C. "Guidelines for Administering a VAT" // International VAT Monitor, 1990, p.34

**Момент возникновения обязательств по НДС.** Как можно показать с помощью статистического анализа<sup>122</sup>, используемая техника взимания НДС приводит к существенному влиянию инфляции на величину налоговых обязательств предприятий, причем инфляция неодинаково воздействует на различные предприятия (через разрыв между моментом начисления и моментом оплаты). Переход к новому порядку предоставления кредита по НДС, описанному выше, во многом позволяет снизить искажающее воздействие инфляции на налогооблагаемую базу. Однако имеет место обесценение налоговых обязательств предприятия вследствие того, что момент возникновения обязательств по НДС для налогоплательщика – это поступление денег на его счет. В условиях инфляции при наличии значительной дебиторской задолженности клиентов в выигрыше оказываются дебиторы, а предприятие-кредитор, являющееся налогоплательщиком, и бюджет несут потери.

Для предотвращения подобного положения, а также в целях снижения издержек на налоговое администрирование, необходимо установить порядок учета продажи по методу возникновения обязательств. Первоначальный проект Налогового кодекса, утвержденный Государственной Думой РФ в первом чтении в июне 1997 года, устанавливал, что для целей обложения НДС продажа товаров и услуг рассматривается как имевшая место в наиболее ранний из следующих сроков: а) момент, когда продавец выписывает счет; б) момент, когда продавец получает плату за продажу; в) момент, когда товар или услуга попадают в распоряжение покупателя (о попытке ввести в действие это положение летом 1998 г – см. Раздел \_\_ настоящей работы). Такой порядок имеет то безусловное преимущество, что минимизирует потери бюджета от инфляционного обесценения налога за время, прошедшее от осуществления сделки до момента возникновения обязательств перед бюджетом.

С точки зрения анализа международного опыта можно выделить несколько критериев определения момента возникновения налоговых обязательств, среди которых следует выделить следующие<sup>123</sup>:

- выставление счета-фактуры;
- фактическая поставка товаров покупателю;
- выпуск товаров в свободное обращение;
- отгрузка товаров покупателю;

---

<sup>122</sup> См.: Синельников С. и др. *"Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития"*, М., Евразия, 1998, стр. 164-196.



– полная или частичная оплата товаров.

С точки зрения бухгалтерского учета перечисленные критерии охватывают так кассовый метод, так и метод начислений. Однако, как было показано выше, наиболее рациональным с точки зрения налогового администрирования является метод начислений. Обычным возражением против применения метода начислений в Российской Федерации является наличие неплатежей в российской экономике, что при определении налоговых обязательств по методу начислений будет приводить к неоправданно высокой налоговой нагрузке на предприятия. Выходом из такой ситуации может быть либо некоторая адаптация метода начислений<sup>124</sup>, либо его полное распространение на все предприятия без исключений. В последнем случае в момент выставления счета-фактуры будут возникать не только налоговые обязательства предприятий, но и право на кредит по уплаченному НДС, что не должно приводить к повышению налоговой нагрузки.

Следует отметить, что при введении в действие нового метода определения момента возникновения налоговых обязательств возникает необходимость в переходных положениях, смягчающих негативные последствия для предприятий — плательщиков НДС и регулирующих некоторые вопросы налогового администрирования. Негативные последствия связаны с тем, что при переходе на новый метод учета налоговые обязательства предприятий в первые месяцы действия нового порядка могут существенно возрасти. Такой рост происходит прежде всего у налогоплательщиков, которые допускают перерыв между выставлением счета-фактуры (получения товаров) и их оплатой, причем величина “дополнительной налоговой нагрузки” прямо пропорциональна длине указанного интервала.

При переходе на учет обязательств по НДС по методу начислений в дополнение к обязательствам, возникающим как результат действия нового законодательства, предприятие несет обязательства, происходящие из оплаты поставок товаров и услуг, отгруженных и/или полученных до введения в действие нового налогового законодательства. Так как эта дополнительная величина налогового бремени является результатом действий государственных органов, необходимо дать налогоплательщикам возможность смягчить негативные финансовые последствия таких действий. Вариантом

---

<sup>123</sup> См. D.Williams "Value-Added Tax" // Tax Law Design and Drafting, p.191-192

<sup>124</sup> Например, в Грузии, налоговые обязательства возникают не позднее 90 дней после выставления счет-фактуры, если не была произведена оплата за поставленные товары (услуги)

переходного положения для этих целей может быть амортизирование, или равномерное списание возникших ранее налоговых обязательств в течение календарного года.

Среди возможных вариантов равномерного списания налоговых обязательств, возникших вследствие операций налогоплательщика до перехода на новый принцип налогового учета, следует выделить два.

1) Первый вариант состоит в расчете всех налоговых обязательств по операциям предыдущего налогового периода, оплата которых на момент вступления в силу новых положений не произведена либо не получена, по состоянию и порядку на последний день действия старого законодательства. Полученная сумма подлежит равномерному включению в налоговые обязательства налогоплательщика (либо зачету в качестве налогового кредита, если расчетным путем была получена отрицательная величина “дополнительных” налоговых обязательств) в течение года ежемесячно в размере одной двенадцатой совокупной суммы. Пени и штрафы при этом начислению не подлежат. В случае, если оплата товаров (услуг), полученная налогоплательщиком после введения новых правил учета в счет предыдущего периода, превышает рассчитанный на конец года объем “дополнительной” налоговой базы, то сумма превышения должна быть увеличена на индекс роста цен и должна облагаться по повышенной ставке. Сумма аналогичного превышения в отношении произведенных платежей должна приниматься к зачету в обычном порядке.

2) Второй вариант не подразумевает расчет “дополнительных” налоговых обязательств на конец года. Он заключается в параллельном ведении в течение года налогового учета по методу начислений (для налогооблагаемых операций в наступившем налоговом периоде), а также по кассовому методу (для поступлений и платежей в счет операций, произведенных до вступления в действие нового порядка учета. При этом доля “дополнительных” налоговых обязательств, увеличивающих обязательства налогоплательщика, ежемесячно (поквартально) возрастает в течение календарного года: так, если в январе<sup>125</sup> в дополнение к налоговым обязательствам, исчисленным по методу начислений, налогоплательщик обязан уплатить (отнести на кредит) одну двенадцатую суммы налоговых обязательств, возникших в январе в счет операций предыдущих периодов, то в феврале указанная доля будет составлять одну одиннадцатую от суммы “дополнительных” обязательств февраля и остатка суммы указанных обязательств от января. Учитывая уменьшение сумм возникающих

“дополнительных” налоговых обязательств в течение года, общая сумма этих обязательств будет распределена по календарному году практически равномерно.

Достоинством последнего метода по сравнению с первым заключается в отсутствии необходимости расчета общей суммы “дополнительных” налоговых обязательств перед введением нового метода учета и последующего перерасчета. Существенным недостатком является потребность в ведении отдельного учета и сложность расчетов сумм отнесения “дополнительных” налоговых обязательств на текущие обязательства по налогу на добавленную стоимость. Исходя из этих соображений, мы считаем более рациональным рекомендовать первый вариант правила списания “дополнительных” налоговых обязательств.

Говоря о переходных положениях, компенсирующих потери предприятия от внедрения налогового учета по методу начислений, следует отметить, что необходимо предусмотреть механизм противодействия перенесению предприятиями оплаты поставленных товаров (работ, услуг), на период действия нового метода с тем, чтобы получить рассрочку уплаты налога в течение следующего календарного года. Подобный механизм может состоять в ограничении суммы “дополнительных” налоговых обязательств.

Также следует отметить необходимость законодательного установления добровольного порядка применения предприятиями годовой рассрочки выплаты “дополнительных” налоговых обязательств. Вместе с тем, следует оговорить, что отказ предприятия от применения порядка рассрочки может применяться лишь одновременно: в отношении как начисленных налоговых обязательств, так и предоставления кредита по налогу.

В целях избежания усложнения правил учета для предприятий, пользующихся правом рассрочки уплаты “дополнительных” налоговых обязательств, федеральные органы власти после введения в действие метода начислений могут объявить о списании суммы задолженности по указанным платежам для предприятий, которые осуществляют их внесение без накопления задолженности в течение 6 месяцев с начала действия нового метода. Такая мера позволит снизить издержки на налоговое администрирование, однако обязательным условием ее принятия является отсутствие обсуждения возможности такого списания до подачи уведомлений в налоговые органы до получения отсрочки

---

<sup>125</sup> При условии, что новый порядок учета был введен, начиная с января месяца

**Налогообложение малых предприятий.** Особый режим уплаты НДС должен быть разработан для малых предприятий. Как показывает опыт развитых стран, по отношению к налогу на добавленную стоимость малые предприятия могут иметь следующие преимущества<sup>126</sup>. Во-первых, если оборот предприятия не превышает некоторой суммы, то оно имеет выбор того, быть или не быть плательщиком НДС (имеют право выбора статуса облагаемого НДС лица)<sup>127</sup>. В некоторых странах в качестве критерия учитывается также число работников и объем потенциально возможного налога. Во-вторых, применяется модифицированный упрощенный порядок уплаты налога, в т.ч. возможность использования стандартизированных формул расчета налога.

Среди мер, направленных на упрощение порядка расчета налога для малых предприятий, следует отметить разрешение определения налога на базе учета по кассовому методу (на основе платежей), определение налога на основе применения некоторого процента к покупкам и (или) продажам предприятия.

Исходя из описанного опыта, в России в целях обеспечения упрощения контроля за уплатой НДС и предоставления определенной льготы малому бизнесу следует установить минимальную величину оборота, ниже которой налог на добавленную стоимость с предприятия не взимается (разумеется ему не предоставляется кредит по НДС по приобретенным товарам). Законодательством должно быть установлено, что предприятие, освобожденное от уплаты налога, может по своему решению быть зарегистрировано как плательщик НДС (при этом следует ограничить возможности предприятий осуществлять налоговое планирование путем периодического входа и выхода из режима плательщика НДС). Кроме того, для упрощения уплаты налога может быть введен порядок, при котором предприятия с совсем небольшими оборотами уплачивают сумму налога, определяемую исходя из оборота (объема реализованной продукции) по ставке 10-12% без права использовать кредит по приобретенным товарам. Следует отметить, что предприятия-экспортеры, а также предприятия,

---

<sup>126</sup> См.: *"Fiscalité et petites entreprises"*. Paris: Organisation de coopération et de développement économique, 1994.

<sup>127</sup> Очевидно, что малому предприятию невыгодно включаться в режим обложения НДС, когда оно не является экспортером или продает продукцию предприятиям, не подлежащим обложению НДС. При этом наибольшую выгоду извлекают предприятия, добавляющие большую долю стоимости к производимой продукции, в частности это предприятия сферы услуг. Наоборот, включение в режим НДС выгодно предприятиям, которые добавляют небольшую величину стоимости к продукции, но которые либо осуществляют поставки предприятиям, являющимся плательщиками НДС, либо экспортируют свою продукцию, либо осуществляют продажи продукции, облагаемой по пониженной или нулевой

производящие подакцизную продукцию, должны быть выведены из-под режима налогообложения малых предприятий даже в случае удовлетворения критериям освобождения от обязанностей плательщика НДС.

Одним из важных дискуссионных вопросов является распространение порядка уплаты НДС на неинкорпорированные предприятия. В современных условиях ввиду значительных трудностей контроля налоговой администрации за деятельностью индивидуальных предпринимателей включение последних в число плательщиков НДС вряд ли сможет принести дополнительные доходы бюджету. Однако принцип нейтральности налоговой системы требует установления равных условий для инкорпорированных предприятий и предпринимателей, работающих без образования юридического лица, т.е. включения предпринимателей-физических лиц в число плательщиков НДС. Выход состоит в том, чтобы для выявления плательщиков НДС применять к физическим лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность, те же критерии, что и к инкорпорированным предприятиям. Причем, предприниматели, физические лица при малых величинах оборота, предполагающих освобождение от НДС, должны иметь право включения в режим НДС.

**Принципы территориальности при взимании налога.** Важным вопросом политики в отношении взимания налога на добавленную стоимость являются правила территориальности при уплате НДС, в т.ч. при осуществлении внешнеторговых связей с государствами – участниками Содружества независимых государств. Значительная доля внешней торговли России приходится на страны СНГ, поэтому решение вопроса о переходе в торговле с этими странами на принцип освобождения от налога экспорта и введение налогообложения импорта может весьма существенно повлиять на поступления в бюджет России.

Ряд теоретических и практических соображений говорит о том, что более эффективным является взимание налога на добавленную стоимость и акцизов при осуществлении внешнеэкономических операций по принципу страны назначения (см. Раздел 4 настоящей работы). Среди указанных соображений следует отметить прежде всего отсутствие причин для налоговой конкуренции между странами (т.к. из экспортной цены исключен НДС), что уменьшает неэффективность потребления. Взимание косвенных налогов по принципу страны назначения более целесообразно также и потому, что издержки на оценку таможенной стоимости импортируемых

---

ставка.

товаров (услуг) гораздо выше административных издержек на контроль правильности начисления экспортной стоимости. При хорошо действующей системе налогового контроля внутри страны уклонение от уплаты налоговых платежей на границе при действии принципа страны назначения не наносит значительного ущерба для государственного бюджета, т.к. сумма неуплаченных налогов возвращается в бюджет при налогообложении на стадиях дальнейших продаж.

Тем не менее, в настоящее время налогообложение внешнеторговых операций Российской Федерации со странами-членами СНГ осуществляется по принципу страны происхождения, что обусловлено многими причинами, среди которых чаще всего называется высокая степень "прозрачности" таможенных и фискальных границ внутри Содружества. Также аргументами против перехода на принцип страны назначения во взаимоотношения со странами СНГ является положительное сальдо торгового баланса РФ с этими странами, а также структура внешнеторговых потоков, которая приводит к распределению налоговых платежей в пользу бюджета Российской Федерации<sup>128</sup>.

Следует отметить, что слабость таможенного контроля на межгосударственных границах приводит к потерям доходов федерального бюджета независимо от используемого принципа взимания косвенных налогов. При взимании налогов по ставкам страны происхождения уход от налогообложения производится с помощью нелегального экспорта и последующего импорта (фиктивный импорт) без уплаты косвенных налогов. При применении принципа страны назначения возможен экспорт товаров с получением возмещения уплаченных ранее сумм НДС и акцизов с последующим ввозом этих же товаров обратно без уплаты налогов и импортных пошлин (фиктивный экспорт), что возможно в отсутствие таможенного контроля на границе. В последнем случае потери могут иметь более ощутимый характер, т.к. возмещение при экспорте осуществляется денежными средствами, в то время как при нелегальном импорте потери бюджета выражаются в виде неполученных доходов. Тем не менее, нельзя утверждать, что абсолютный размер потерь при использовании принципа страны назначения выше, чем при налогообложении в соответствии с принципом страны происхождения.

Таким образом, первоочередной мерой федерального правительства во взаимоотношениях со странами СНГ безотносительно принципов территориальности

должно стать укрепление таможенных границ и таможенного контроля за движением товарных потоков между странами-участниками СНГ. Однако по причинам, изложенным выше, а также для повышения степени единообразия налоговой системы по отношению ко всем зарубежным государствам, следующим шагом после укрепления таможенных границ должен стать переход на взимание косвенных налогов в соответствии с принципом страны назначения. Рассмотрим законодательные возможности для принятия такого решения.

Как следует из нормативно-правовой базы налогообложения внешней торговли в Российской Федерации, взимание косвенных налогов по принципу страны происхождения не является следствием какого-либо межправительственного соглашения или международного договора в рамках СНГ. Скорее, такой порядок применяется в результате достигнутых договоренностей, связанных обязательствами, предписывающими не изменять основные принципы налоговой и таможенной политики в отношении стран СНГ без согласования с последними. Более того, в 1998 году правительствами Азербайджана, Армении, Белоруссии, Грузии, Кыргызстана, Молдавии, Таджикистана и Украины было подписано Соглашение "О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте между государствами-участниками Содружества независимых государств", которое предусматривает обязательное применение сторонами принципа страны назначения в торговле внутри СНГ. Российская Федерация (по всей видимости, по причине сложившегося положительного торгового баланса со странами СНГ и более низкой эффективной ставки налогообложения импорта вследствие значительной доли продовольствия в последнем) не присоединилась к указанному Соглашению.

В случае принятия решения о переходе на применение принципа страны назначения, такого рода переход возможно произвести по двум вариантам. Первым и простейшим вариантом является присоединение России к упомянутому выше Соглашению и его единовременная ратификация всеми странами-участниками. Второй вариант предусматривает поэтапный переход на взимание налогов по принципу страны назначения. Регулирование налогообложения внешнеторговых операций со странами Таможенного союза (Белоруссия, Казахстан, Кыргызстан, Таджикистан) должно производиться путем внесения соответствующих изменений в договор "О таможенном

---

<sup>128</sup> Имеется в виду, что экспорт из России облагается в основном по ставке 20%, а основными товарами, импортируемыми из стран СНГ, являются продукты питания, которые при условии взимания

союзе" либо в договор "О союзе России и Белоруссии". Принципы налогообложения во взаимоотношениях с Украиной, не являющейся участником договоров "О таможенном союзе" и "Об экономическом союзе", могут быть установлены в одностороннем порядке вследствие отсутствия каких-либо законодательных решений, ограничивающих Россию в выборе налоговой политики в отношении Украины. Переход на взимание косвенных налогов при осуществлении внешнеторговых операций с прочими странами СНГ может производиться на основе заключения двухсторонних межправительственных договоров.

В качестве альтернативы установлению эффективного таможенного контроля и обустройству таможенной границы, которое в отношении некоторых стран является достаточно дорогостоящим мероприятием, можно рассмотреть иной способ, создающий условия для перехода на взимание косвенных налогов по ставкам страны назначения (он может применяться и для администрирования НДС при использовании принципа страны происхождения). Данный метод используется в странах Европейского Союза и предусматривает замену таможенного контроля на границе контролем правильности уплаты налогов на основе обмена информацией между Налоговыми администрациями стран, осуществляющих внешнеторговые операции.

Четырнадцатая директива ЕЭС, принятая в 1987 году, предусматривала отмену фискальных границ, начиная с 1993 года, и переход к взиманию косвенных налогов в стране происхождения. Однако по причине негармонизированных ставок налога на добавленную стоимость в разных странах, в 1993 году был введен переходный режим (который был одобрен решением Европейской Комиссии в 1991 году). Переходный режим, признавая принцип уплаты НДС в стране происхождения, основывается на налогообложении предприятий в стране назначения. При таком режиме налогообложение происходит согласно принципу страны назначения, т.е. импортер уплачивает налог, а экспортер получает возмещение по налогу, уплаченному в стране происхождения. Характерной чертой этого режима является отсутствие таможенного контроля на границах между странами, т.к. с помощью обмена информацией между налоговыми органами двух стран легко установить подлинность факта экспорта и правильность уплаты налога при осуществлении внешнеторговой сделки. Другими словами, вместо системы пограничного контроля действует сотрудничество и информационный обмен между фискальными органами нескольких стран. В то же

---

налогов на импорт, облагались бы по льготной ставке НДС – 10%.



время, физические лица при совершении покупок за границей уплачивают НДС по ставкам страны происхождения.

Также в случае перехода к налогообложению по принципу страны назначения следует рассмотреть вопрос применения переходных положений. По нашему мнению, не существует особой необходимости в применении особых переходных правил налогообложения при переходе на новый принцип территориальности. Единственным условием предотвращения неблагоприятного влияния изменения принципов территориальности является заблаговременное предупреждение налогоплательщиков о вводимых изменениях. Другими словами, необходимо предоставить налогоплательщикам возможность завершить свои операции, облагаемые налогом в соответствии со старым принципом и строить свою политику в дальнейшем на основе новых принципов.

**Налогообложение продукции сельского хозяйства.** В случае перехода на единую ставку налога на добавленную стоимость мы считаем возможным применение режима "плоской" ставки на продукцию сельскохозяйственных предприятий на условиях добровольности (см. Раздел 9). Введение "плоской" ставки налога для продукции сельского хозяйства возможно в двух вариантах — путем разрешения производителям сельскохозяйственной продукции установления фиксированной надбавки к отпускной цене, а также путем разрешения покупателям сельскохозяйственной продукции кредита по НДС в размере фиксированной доли от цены приобретения.

Тем не менее, при сохранении пониженной ставки НДС введение дополнительной "плоской" ставки на продукцию сельского хозяйства представляется нам нецелесообразным.

**Вопросы внутреннего и внешнего толлинга.** При анализе российского налога на добавленную стоимость следует отдельно остановиться на вопросах внешнего и внутреннего толлинга, т.е. переработки давальческого сырья. Действовавший ранее порядок, касающийся приравненных к экспорту отдельных коммерческих операций без вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации за границу, в соответствии с которыми осуществлялась работа предприятий металлургической промышленности (главным образом, алюминиевой и медной), предусматривал оформление проданных иностранному лицу российских товаров в таможенный режим экспорта, что освобождало указанные товары от налога на добавленную стоимость (или

вводило обложение по нулевой ставке). Аналогичные сырьевые товары, закупаемые российским товаропроизводителем, облагались налогом на добавленную стоимость, что уменьшало оборотные средства российских производителей и ставило их в неравные условия с иностранными лицами на внешнем рынке. Режим внутреннего толлинга для предприятий алюминиевой промышленности до недавнего времени ежегодно продлевался с помощью постановлений Правительства РФ. Однако в конце 1999 года Правительством РФ было принято решение о прекращении использования на территории Российской Федерации таможенного режима переработки товаров под таможенным контролем при переработке сырья для производства алюминия<sup>129</sup>.

Противники использования толлинга в алюминиевой промышленности приводили аргументы, заключавшиеся в том, что при применении указанного таможенного режима с помощью трансфертного ценообразования на поставляемые в Россию в рамках толлингового соглашения глинозем и вывозимый алюминий, суммы прибыли российских предприятий необоснованно занижаются, а также происходит дискриминация российских производителей сырья для алюминиевой промышленности. На наш взгляд, подобная интерпретация проблемы не является обоснованной. Сам по себе режим внешнего толлинга (или переработки товаров под таможенным контролем на таможенной территории) не является причиной снижения прибыли российских предприятий, т.к. трансфертное ценообразование может применяться и применяется не только при толлинговых сделках, а контроль за трансфертными ценами – это отдельная задача, имеющая весьма отдаленное отношение к проблеме толлинга. Негативное влияние, с точки зрения налогового администрирования, оказывает режим внутреннего толлинга, существование которого для предприятий алюминиевой промышленности нарушает единообразие налоговой системы.

По нашему мнению, режим внутреннего и внешнего толлинга целесообразно заменить созданием на крупных металлургических предприятиях, значительная доля продукции которых поставляется на экспорт, свободных складов или свободных таможенных зон<sup>130</sup>. В этом случае любая поставка сырья на эти предприятия будет в

---

<sup>129</sup> См. Распоряжение Правительства РФ от 29.12.1999 №2181-р

<sup>130</sup> Согласно Таможенному Кодексу РФ (ст. 74), свободная таможенная зона и свободный склад – таможенные режимы, при которых иностранные товары размещаются и используются в соответствующих территориальных границах или помещениях (местах) без взимания таможенных пошлин, налогов, а также без применения к указанным товарам мер экономической политики, а российские товары размещаются и используются на условиях, применяемых к вывозу в соответствии с таможенным режимом экспорта.

целях налогообложения рассматриваться как пересечение таможенной границы Российской Федерации, т.е. как экспорт. При установлении на территории предприятий подобных таможенных режимов поставка сырья, произведенного внутри страны, оформляется как экспорт и производится возврат НДС, при поставке на это предприятие сырья из-за границы России, не происходит импорта с таможенной точки зрения, т.е. не происходит дискриминации отечественного сырья. Вместе с тем, исчезает необходимость в принятии отдельных постановлений по внутреннему толлингу, т.к. вопросы функционирования свободных складов и свободных таможенных зон регламентируются действующим таможенным законодательством.

Также следует отметить, что при переходе на учет возникновения налоговых обязательств по методу начислений и урегулированию своевременного возврата НДС при экспорте отпадает необходимость в использовании специальных режимов внутреннего толлинга и специальных таможенных режимов, т.к. при непрерывном производственном цикле и эффективном управлении запасами для предприятия становится безразлично, какое сырье приобретать – импортное или отечественное.

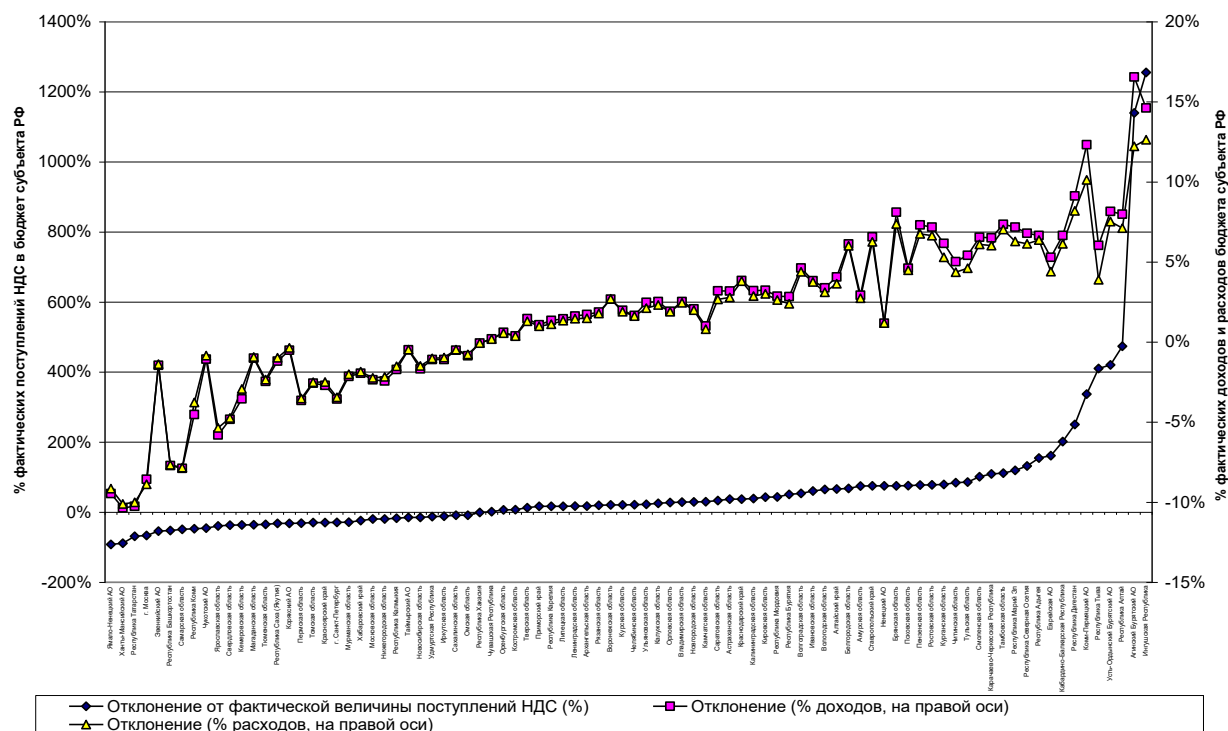
**Распределение поступлений НДС между федеральным и региональными бюджетами.** Одним из важнейших вопросов, касающихся налога на добавленную стоимость в России является распределение его поступлений между бюджетами различных уровней. Ниже мы рассмотрим возможные варианты распределения НДС между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов Федерации. В связи с этим напомним, что, начиная со второго квартала 1994 года, были установлены единые нормативы отчислений от налога на добавленную стоимость в бюджеты субъектов Федерации в размере 25% от поступлений налога с территории региона. Закон о федеральном бюджете на 1999 год сократил долю бюджетов субъектов РФ, начиная с 1 апреля 1999 года, до 15%<sup>131</sup>.

Такая схема зачисления налога на добавленную стоимость в региональные бюджеты не является нейтральной по отношению к распределению базы налога по стране. Поступления НДС должны полностью зачисляться в федеральный бюджет, а компенсация выпадающих доходов региональных бюджетов — производиться в виде прямой финансовой поддержки. При существующем порядке распределения доходов от НДС выигрывают прежде всего те субъекты Федерации, где официально образуется большой объем добавленной стоимости, причем это может происходить как

фактически, так и с помощью трансфертного ценообразования, а также в регионах, где сосредоточено экспортное производство. В то же время потери несут регионы, с территории которых добавленная стоимость перемещается путем трансфертных цен (или на территории которых находятся филиалы крупнейших компаний-налогоплательщиков, не осуществляющих платежи НДС в региональные бюджеты), а также депрессивные регионы, где реализация значительной части товаров и услуг происходит на теневом рынке, который не поддается (или слабо поддается) налоговому контролю.

В этих условиях нам представляется рациональным переход на двухэтапную систему перераспределения НДС между федеральным и региональными бюджетами. Зачисление доли поступлений налога, закрепленной за бюджетами регионов, можно было бы осуществлять пропорционально численности населения. Прирост поступлений НДС по нормативу 25% в региональные бюджеты по отношению к фактическим показателям в 1997 году, а также к доходам и расходам бюджетов субъектов РФ в указанном периоде, приведены на Рисунке 1.

**Рисунок 1**  
**Расчетный прирост поступлений НДС в бюджеты регионов в 1997 году, распределяемого пропорционально численности населения (региональная доля НДС составляет 25%)**



Источник: Минфин РФ, Госналогслужба РФ, расчеты авторов

<sup>131</sup> См. ст.11 Закона "О федеральном бюджете на 1999 год"

Как видно из рисунка, приведенные ранее соображения об перераспределении поступлений НДС в пользу менее обеспеченных регионов в случае их зачисления в бюджеты субъектов РФ пропорционально численности населения в целом подтверждаются. Так, регионы, которые при использовании подобной схемы в 1997 году понесли бы наибольшие потери практически в полном составе являются регионами-донорами или регионами с устойчивым финансовым положением: это прежде всего Ханты-Мансийский автономный округ, Республика Татарстан (расчетные потери для них составили бы около 10% доходов), Ямало-Ненецкий АО (9,5%), г.Москва, Самарская область и Республика Башкортостан (около 8%), Ярославская, Свердловская области и Республика Коми (от 4,5% до 5,8%), а также Московская, Кемеровская, Пермская, Нижегородская и Тюменская области, Красноярский край (потери более 2%). В то же время среди субъектов Федерации, чьи доходы увеличились бы больше всего находятся в основном депрессивные или высокодотационные регионы: так, доходы Коми-Пермяцкого АО, Ингушской Республики<sup>132</sup> и Агинского Бурятского АО увеличились бы соответственно на 12,3%, 14,6% и 16,5%, а доходы таких регионов, как Республики Тыва, Адыгея, Северная Осетия, Марий Эл, Алтай, Дагестан, Карачаево-Черкесская и Кабардино-Балкарская Республики, Пензенская, Тамбовская и Брянская области, Усть-Ордынский Бурятский автономный округ, Ставропольский край возросли на величину от 6% до 10% по сравнению с фактическими доходами в 1997 году. Таким образом, указанный метод зачисления НДС будет способствовать как более равномерному поступлению налога в региональные бюджеты, так и перераспределению бюджетных средств от высокообеспеченных регионов в пользу низкообеспеченных субъектов РФ.

Предлагаемая схема распределения доходов бюджетной системы от налога на добавленную стоимость имеет ряд преимуществ и недостатков. Среди преимуществ следует в первую очередь отметить, что при двухэтапной системе появляется возможность распределять поступления НДС, как это требуют теоретические соображения, за вычетом возврата НДС при экспорте, в то время как при одноэтапной системе возмещение сумм уплаченного налога происходит полностью из федеральной доли НДС. С другой стороны, переход к двухэтапной системе распределения налога на добавленную стоимость представляется достаточно сложным с политической точки

---

<sup>132</sup> При анализе налоговых поступлений в Ингушской Республике следует принимать во внимание существование на ее территории особой экономической зоны

зрения. По-видимому, региональные власти окажут сопротивление введению подобной схемы по нескольким причинам: во-первых, двухэтапная система предполагает наличие временного интервала между поступлением налога в федеральный бюджет и его последующим перераспределением между регионами, тогда как в настоящее время 15% любого платежа НДС (за исключением таможенных) зачисляется в региональный бюджет одновременно с зачислением 85% на счета федерального бюджета.

Во-вторых, основным условием для введения двухэтапной системы распределения НДС является бесперебойное функционирование системы расчетов между федеральным и региональными бюджетами. Очевидно, что при постоянных задержках в расчетах и выделении финансовой помощи, а также при общем низком уровне доверия к федеральному центру региональные власти вряд ли согласятся на перечисление доходов от НДС в федеральный бюджет в полном объеме, не имея никаких гарантий получения причитающейся им доли.

Тем не менее, основной рекомендацией по совершенствованию системы распределения поступлений налога на добавленную стоимость между федеральным и региональными бюджетами является переход к полному зачислению доходов от НДС в федеральный бюджет, либо к двухэтапной системе распределения НДС пропорционально численности населения субъектов Федерации.

**НДС и налог с продаж.** При разработке рекомендаций в отношении реформирования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации следует рассмотреть вопрос о целесообразности одновременного взимания этих двух налогов. Проблема взимания налога с продаж тесно связан с тремя важными вопросами – вопросом о сфере действия налога (распределении налогового бремени), о получателях выгод от распоряжения бюджета налоговыми поступлениями, а также с вопросами администрирования данного налога.

Начнем с рассмотрения выгод и издержек налога с продаж с точки зрения налогового администрирования. Анализируя этот аспект взимания налога с продаж, следует отметить, что издержки на его администрирование превышают выгоды от его взимания. В частности, как показано в настоящей работе, при полном совпадении базы налога с розничных продаж и налога на добавленную стоимость, последний налог является гораздо более простым в отношении его администрирования. Во-вторых, не имеет смысла одновременно взимать оба рассматриваемых налога в случае, если за их администрирование несет ответственность одна налоговая служба (в

противоположность, например, Канаде, где одновременно взимаются оба налога, однако их администрирование разграничено между налоговыми органами федерального и субнационального уровня власти). При администрировании обоих налогов единой налоговой службой взимание налога с продаж лишь повышает административные издержки, не создавая дополнительных выгод.

В некоторых случаях целесообразность взимания налога с продаж обосновывается необходимостью разграничения налоговых полномочий между федеральными и региональными органами власти. Утверждается, что при распределении налога на добавленную стоимость между бюджетами различного уровня региональные органы власти могут оказывать давление на налоговые органы с целью повышения собираемости налогов, поступающих большей частью в региональный бюджет либо пытаться принимать меры, которые бы стимулировали предприятия осуществлять разными способами преимущественную уплату региональных долей федеральных налогов. Очевидно, что эта проблема отнюдь не решается с введением налога с продаж. В настоящее время налоговые органы могут иметь более высокие стимулы в отношении сбора налога с продаж в ущерб НДС. Решение данной проблемы при сохранении налога с продаж может лежать в области разделения налоговых органов между уровнями власти, после чего федеральная налоговая служба будет нести ответственность за сбор 100% налога на добавленную стоимость, а региональная – за налог с продаж.

В то же время, следует отметить, что не удалось найти статистического подтверждения отрицательного влияния введения налога с продаж на поступления налога на добавленную стоимость в регионах.

Таким образом, с точки зрения администрирования налога с продаж можно сделать следующие выводы. Налог с продаж сложно поддается администрированию и контролю за исполнением его уплаты. Эти трудности являются причиной разработки и успешного распространения налога на добавленную стоимость в мировой практике. Действительно, НДС есть не что иное, как налог с продаж, возможно, основанный на более широкой базе и с иной системой сбора. Следует уделить особое внимание тому, чтобы обязать регионы либо оплачивать администрирование по данному налогу, либо самостоятельно администрировать данный налог. Действительно, отнесение соотношения между преимуществами (налоговые доходы от налога с продаж) и затратами (налоговое администрирование) к доходам местных бюджетов есть

единственный метод, чтобы обеспечить разумную реализацию и администрирование указанного налога. Без такой дисциплины регионы будут получать только доходы и будут оказывать давление на МНС с целью сбора налога с продаж за счет прочих налогов. В этом случае могут пострадать федеральные поступления, а налоговое администрирование внутри системы налоговых органов будет более сложным. Наконец, мы уверены, что поступления от налога с продаж будут меньшими, чем прогнозируемые, поскольку налаживание системы администрирования нового налога, в особенности – на региональном уровне, требует определенного времени.

Здесь нелишне упомянуть, что налог с продаж и налог на добавленную стоимость, если взимаются с одних и тех же товаров по эквивалентным ставкам, имеют одинаковую сферу действия, хотя круг юридических плательщиков у них различен<sup>133</sup>. Если говорить о налоге с продаж, который предусмотрен законодательством Российской Федерации, то товары, на которые он распространяется, являются преимущественно товарами с высокой эластичностью спроса по доходу<sup>134</sup>, а значит, даже в тех случаях, когда у них мало субститутов, их эластичность спроса по цене довольно велика. Поэтому, по причинам, изложенным в Разделе 1 настоящей работы, должно наблюдаться заметное перемещение налогового бремени на производителей и далее, на собственников используемых факторов, в том числе на работников, производящих продукт.

Однако поступления от налога используются в интересах жителей того региона, в бюджет которого он поступает. В отличие от налога на добавленную стоимость, 15% совокупных поступлений которого в отношении каждого товара (услуги) распределяются между бюджетами регионов, где зарегистрированы производители как конечного, так и промежуточных товаров, налог с продаж поступает в бюджет того субъекта Федерации, где осуществляются розничные продажи (или продажи за наличный расчет), то есть выгоды от использования налоговых доходов достаются в большей степени покупателям товаров (жителям региона, в бюджет которого поступают доходы от налога продаж), а налоговое бремя, по крайней мере отчасти, ложится на тех, кто участвует в производстве облагаемых налогом товаров (возможно, на жителей других регионов).

---

<sup>133</sup> Мы здесь предполагаем, что уклонения от налогообложения нет. Если принимать во внимание уклонение, то бремя того налога, от которого больше возможностей уклониться будет ниже, причем это снижение переместится на всех, входящих в сферу действия налога.



Таким образом, издержки взимания налога с продаж (по крайней мере, в его нынешнем виде) превышают выгоды от его введения как с точки зрения налогового администрирования, так и анализа экономического эффекта его взимания. Следовательно, наиболее целесообразным решением нам представляется отмена регионального налога с продаж и возмещение выпадающих бюджетных доходов с помощью изменения ставок других налогов.

**Противодействие уклонению от уплаты налога с помощью оказания фиктивных услуг.** Одним из широко распространенных в России методов уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость, а также иных налогов и платежей, является оказание предприятием услуг, фактическое получение которых достаточно сложно проверить<sup>135</sup>, и последующие закрытие данного предприятия после перечисления оплаты оказанных услуг. В качестве способа противодействия подобному уклонению можно предложить введение авансовых платежей налога на добавленную стоимость покупателем услуг. При этом, необходимо установить режим государственной регистрации "добросовестных" налогоплательщиков, расчеты по НДС с которыми осуществляются в обычном порядке. Для остальных предприятий налог должен вноситься в бюджет покупателем с последующим возмещением продавцу услуг НДС, уплаченного им при осуществлении деятельности.

Следует отметить, что подобный режим уплаты налога на добавленную стоимость в настоящее время действует при импорте услуг в Российскую Федерацию.

---

<sup>134</sup> Или, что более точно, он не распространяется на товары с низкой эластичностью спроса на товары – продукты питания и товары первой необходимости

<sup>135</sup> Речь идет прежде всего о консультационных, юридических, рекламных, информационных, маркетинговых, образовательных услугах, услугах по организованному набору работников, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и ремонтных услугах

## **Заключение**

Налог на добавленную стоимость является одним из ключевых налогов в современной налоговой системе большинства стран мира. Помимо легкости администрирования, указанный налог обеспечивает устойчивые поступления доходов в государственный бюджет, а также не вызывает значительных искажений в производстве и потреблении товаров и услуг.

С конца 1960х годов в развитых странах мира начался массовый переход от взимавшегося ранее налога с розничных продаж к налогу на добавленную стоимость. Несмотря на то, что по своей экономической сущности оба этих налога эквивалентны, отказ от налога с продаж был вызван следующими причинами: применение НДС позволяет сделать налоги на потребление более нейтральными к потребительскому выбору, налог на добавленную стоимость имеет более широкую базу обложения, т.к. им облагаются не только розничные продажи, но и все непроизводственные покупки предприятий, в которых предприятия выступают конечными потребителями, в т.ч. работы, выполненные самим предприятием для собственных нужд, НДС позволяет сократить налоговые искажения в ценах международной торговли, НДС легче администрируется и позволяет более эффективно бороться с уклонением от уплаты налога, техника взимания НДС обеспечивает сбор налога на всех стадиях производства, что при некотором усложнении техники налогообложения увеличивает устойчивость величины поступлений налога, как относительно конъюнктурных колебаний динамики оборота розничной торговли, так и относительно процессов уклонения от налога.

Существует несколько вариантов расчета базы НДС и исчисления обязательств по налогу. Проведенный в Разделе 3 анализ показал, что НДС является более эффективным и менее искажающим вариантом при определении его базы как ВВП за вычетом всех капитальных вложений, включая амортизацию, и государственных расходов на заработную плату. При этом с точки зрения налогового администрирования наиболее приемлемым является расчет обязательств по налогу с применением косвенного метода вычитания, когда обязательства налогоплательщика рассчитываются как сумма налога, полученная при реализации, за вычетом налога, уплаченного при приобретении сырья и материалов, комплектующих, услуг и прочих материальных затрат. Такой способ исчисления налоговых обязательств делает возможным применение счетов-фактур, а также значительно упрощает налоговый контроль.

При международной торговле товарами и услугами налог на добавленную стоимость может взиматься как по ставкам страны назначения, так и по принципу страны происхождения товара или услуги. Применение того или иного принципа территориальности при взимании НДС в определенной степени зависит от сальдо торгового баланса между странами. С другой стороны, сравнительный анализ двух принципов показывает, что эффективность взимания налога выше, а издержки администрирования ниже при взимании НДС по ставкам страны назначения (основным условием для этого, однако, является эффективный таможенный контроль за импортом товаров и услуг).

Среди основных методов уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость следует выделить использование ложных счетов-фактур, фальсификацию бухгалтерских записей, некорректную квалификацию типа сделки, ложный экспорт товаров и услуг, совершение коммерческих операций через "короткоживущие" предприятия, некорректный учет бартерных операций, трансфертное ценообразование с помощью аффилированных предприятий, а также изменение природы сделки. Одним из основных методов борьбы с уклонением от уплаты НДС является введение в законодательство так называемого общего положения, направленного на противодействие уклонению от уплаты налогов, которое предусматривало бы возможность применения санкции к налогоплательщику даже если ему удалось избежать санкции путем технических или юридических манипуляций. Также для противодействия уклонению от уплаты НДС важна форма и порядок составления счетов-фактур, ведение перекрестных налоговых проверок и подробные правила регистрации предприятий в качестве плательщиков НДС.

Сравнительный анализ международного опыта взимания налога на добавленную стоимость показывает, что в большинстве развитых стран мира с современными системами НДС налог взимается по единой ставке, с применением метода возмещения и счетов-фактур, метода начислений при определении момента возникновения налоговых обязательств, а также принципа страны назначения при налогообложении экспортно-импортных операций. Также во многих странах мира действует порядок добровольной регистрации предприятий в качестве плательщиков НДС в случае, если их оборот в установленный период не превышает законодательно утвержденной суммы. Для малых предприятий, критерием для определения которых является, как правило, величина годового оборота, во многих странах действуют особые правила уплаты налога на

добавленную стоимость, а сельскохозяйственная продукция обычно облагается по так называемой "плоской" ставке, предусматривающей указание сельхозпредприятиями в составе цены реализации установленной расчетной торговой надбавки, эквивалентной сумме НДС, включенного в среднем по отрасли в стоимость приобретаемых сырья и материалов.

Исходя из проведенного в работе анализа теоретических основ взимания налога на добавленную стоимость, а также на основе исследования международного опыта построения налоговых систем, возможно сформулировать ряд рекомендаций по реформированию системы НДС в Российской Федерации. Среди основных предложений следует выделить отказ от пониженной ставки налога и переход на единую ставку, расширение базы налога и отмена большинства несоциальных льгот по налогу, переход на метод начислений при определении момента возникновения обязательств по налогу, введение метода возмещения при исчислении обязательств по НДС в торговле. Кроме того, по нашему мнению, следует разработать особый порядок налогообложения малых предприятий.

Следует отметить, что с большой степенью вероятности введение единой ставки НДС не приведет к росту цен на товары, облагаемые в настоящее время по пониженной ставке. Анализ показывает, что понижение ставки НДС не приводит к падению цен на налогооблагаемые товары и услуги. Вместе с тем, введение единой ставки позволит не только увеличить поступления НДС в государственный бюджет, но и значительно снизить затраты на администрирование и устранить такие методы уклонения от уплаты НДС, как неправомерное включение товара или услуги в число облагаемых по пониженной ставке.

При реформировании режимов внутреннего и внешнего толлинга следует учесть, что при переходе к методу начислений и своевременному возмещению НДС при экспорте необходимость экономических агентов в использовании режима внутреннего толлинга исчезает. Однако в случае отказа от определения момента возникновения налоговых обязательств по методу начислений в качестве альтернативы режимам толлинга можно предложить организацию на территории крупных металлургических заводов (основных предприятий, использующих толлинговые схемы) свободных таможенных складов, что устранил необходимость возмещения НДС внутренним производителям сырья при продаже его для переработки и последующей поставки на экспорт.

Следуя выводам теоретического анализа НДС, можно предложить переход на взимание налога по ставкам страны назначения при взаимоотношениях со странами-членами СНГ, однако этот шаг требует полного обустройства таможенной границы с этими странами для контроля за экспортно-импортными потоками. Касаясь взаимоотношений со странами Таможенного союза, следует внести изменения в законодательство, позволяющие отказаться как от взимания таможенных платежей с товаров, импортируемых из указанных стран, так и от возмещения НДС при экспорте в эти страны, только по достижении полной унификации таможенного законодательства

При реформировании российского налога на добавленную стоимость следует также учесть вопросы распределения его поступлений между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов Федерации. Исходя из теоретических соображений целесообразна полная централизация доходов от НДС в федеральном бюджете. В качестве альтернативы такому решению можно предложить зачисление региональной доли НДС в бюджеты субъектов Федерации пропорционально численности населения в регионе, что приведет к более равномерному распределению поступлений налога между регионами и будет способствовать решению задач межбюджетного выравнивания.

## Список использованных источников и литературы

1. Аткинсон Э.Б., Стиглиц Д.Э. *"Лекции по экономической теории государственного сектора"*, М., "Аспект-Пресс", 1995
2. Синельников С. *"Бюджетный кризис в России: 1985-1995 годы"*, М.: Евразия, 1995
3. Синельников С. и др. *"Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития"*, М., Евразия, 1998
4. Andersson K. *"Sweden" // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan*, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
5. Atkinson A.B. & Stiglitz J.E. *"The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation"* // Journal of Public Economics, 55-75, 1976
6. Atkinson A.B., Stiglitz J.E. *"Lectures on Public Economics"*, 1980
7. Atkinson A.B., Stiglitz J.E. *"The Structure of Indirect Taxation and Economic Efficiency"* // Journal of Public Economics, 1972, pp.97-119
8. Ballard C.L., J.B.Shoven, J.Whalley *"The Welfare Cost of Distortions in the United States Tax System: A General Equilibrium Approach"*, NBER Working Paper #1043, 1982
9. Ballard C.L., Scholz J.K., Shoven J.B. *"The Value-Added Tax: A General Equilibrium Look at Its Efficiency and Incidence"* // The Effects of Taxation on Capital Accumulation, ed. by M.Feldstein, Chicago: University of Chicago Press, 1987
10. Bannock G. *"VAT and Small Business: European Experience and Implications for North America"*, Willowdale, Ontario: Canadian Federation of Independent Business, Washington: National Federation of Independent Business, 1986
11. Bogetiћ Ђ., F.Hassan *"Determinants of Value-Added Tax Revenue: A Cross-Section Analysis"*, Working Paper #WPS1203, World Bank, 1993
12. Brecher S.M., Moore D.W., Hoyle M.M., Trasker P.J.B. *"The Economic Impact of the Introduction of VAT"*, Morristown, New Jersey: Financial Executives Research Foundation, 1982, p.95
13. Brittan S. *"Don't Let VAT Kill Off Jobs"* // Financial Times (London), February 18, 1985, p.13
14. Buckett A. *"VAT Enforcement and Appeal Manual"*, London: Butterworths, 1986
15. Campbell C. *"The International Aspects of a Cross-Border Tax System"* // International Tax Report, Ottawa: Department of Finance, June 18, 1987
16. Castelucci L. *"Italy" // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan*, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
17. *"Chile" // Taxation in Latin America*, International Bureau of Fiscal Documentation, vol. 1, Supplement No. 65 (Amsterdam), December 1986
18. Cnossen S. *"What Rate Structure for a Value-Added Tax"* // National Tax Journal, Columbus, Ohio, Vol.35 (June 1982), pp.205-214
19. Cnossen S. *"Dutch Experience with the Value-Added Tax"* // Finanzarchiv, Vol. 39, No. 2, 1981, p.229
20. Cnossen S. *"Key Questions in Considering a Value-added Tax for Central and Eastern European Countries"* // IMF Staff Papers 211, 1992
21. *"Consumption Tax Trends"*, OECD, Paris, 1995
22. Dalton H., *"Principles of Public Finance"*, London, 1954, 351 p.
23. Dengel A. *"Federal Republic of Germany" // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan*, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
24. Due J.F. *"The Choice Between a Value-Added Tax and a Retail Sales Tax"* // Report of Proceedings of the Thirty-Seventh Tax Conference, Canadian Tax Foundation, November 18-20, 1985, Toronto: Canadian Tax Foundation, 1986

25. Due J.F. *"The Exclusion of Small Firms from Sales and Related Taxes"* // Public Finance (The Hague), vol.39, No.2, 1984, pp.202-212
26. European Community, *Sixth Council Directive of May 17, 1977 on the Harmonization of the Laws of the Member States Relating to Turnover Taxes — Common System of Value Added Tax: Uniform Basis of Assessment*, 77/388/EEC (Brussels); Official Journal, #L145, June 13, 1977
27. Ferron M.J. *"Issues in Excise Taxation"* // Fiscal Issues in South-East Asia, ed. by P.Shome, Singapore: Oxford University Press, 1986
28. *"Fiscalité et petites entreprises"*. Paris: Organisation de coopération et de développement économique, 1994.
29. Godwin M. *"VAT Compliance Costs to the Independent Retailers"* // Accountancy, (London), Vol.97 (September 1976), pp.48-60
30. Gravelle J.G. *"Assessing a Value-Added Tax: Efficiency and Equity"* // Tax Notes, Tax Analysis (Arlington, Virginia), Vol.38 (March 7, 1988), pp.1117-1123
31. Hemming R., Kay J.A. *"The United Kingdom"* // Value-Added Tax: Lessons from Europe, ed. by H.J.Aaron, Washington, Brookings Institution, 1981.
32. Hershel F.J. *"Tax Evasion and Its Measurement in Developing Countries"* // Public Finance (The Hague), Vol.33, No.3, 1978, pp. 232-268
33. Ireland, Commission on Taxation, *"Third Report of the Commission on Taxation: Indirect Taxation"*, Dublin: Stationery Office, June 1984
34. 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), pp.315-318
35. Lauré M. *"La taxe sur la valeur ajoutée"*, Paris: Librairie du Recueil Sirey, 1953, 134p.
36. Lienard J-L., Messere K.C. *"France"* // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
37. McMorran R.T. *"A Comparison Between the Sales Tax and a VAT"* // Tax Policy Handbook, 1995, p.85
38. Messere K.C. *"Tax Policy in OECD Countries: Choices and Conflicts"*, 1993
39. Musgrave R.A. *"The Theory of Public Finance"*, McGraw-Hill, New York, 1959
40. Parkinson D.A. *"Value Added Tax in the EEC"*, London: Graham & Trotman, 1981
41. Ramsey F.P. *"A Contribution to the Theory of Taxation"* // Economic Journal, 1927, pp.47-61
42. Shome P., ed. *"Tax Policy Handbook"*, IMF: Washington DC, 1995
43. Silvani C., de Jantscher C. *"Guidelines for Administering a VAT"* // International VAT Monitor, 1990, p.34
44. Sterdyniak H. *"Le Choix des ménages entre consommation et épargne en France de 1966 a 1986"* // Observations et diagnostics économiques, Octobre, 1987.
45. Stiglitz J. *"Economics of the Public Sector"*, W.W. Norton & Company, 1986
46. Tait A. *"Value Added Tax: International Practice and Problems"*, IMF, 1998
47. Tait A., ed. *"Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues"*, IMF occasional paper: Washington DC, October 1991.
48. Tanzi V. *"Taxation and Price Stabilization"* // Comparative Tax Studies: Essays in Honor of Richard Goode, ed. by S.Cnossen, Amsterdam: North-Holland, 1983
49. Thuroyi V., ed. *"Tax Law Design and Drafting"*, IMF: Washington, 1996
50. *"Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries: A Comparative Survey and Evaluation"*, OECD Centre for Co-operation with Non-Members: Paris, 1998
51. Wheatcroft G.S.A., Jones J.F.A., eds. *"Encyclopedia of Value Added Tax"*, London: Sweet & Maxwell, 1980

52. Williams D. *"Value-Added Tax"* // Tax Law Design and Drafting, ed. by V.Thuroyi, IMF: Washington, 1996, pp. 164-231
53. Williason J. *"Economic Consequences of Soviet Disintegration"*, Washington, D.C.: Institute for International Economics, 1993, p. 32-33
54. Wurzel E. *"Towards More Efficient Government: Reforming Federal Fiscal Relations in Germany"*, Economic Department Working Paper #209, OECD, Paris, 1999
55. Zee H.H. *"Tax Cascading: Concept and Measurement"* // Tax Policy Handbook, IMF, P.Shome, ed., 1995
56. Zee H.H. *"Theory of Optimal Commodity Taxation"* // Tax Policy Handbook, IMF, P.Shome, ed., 1995
57. Zee H.H. *"Value-Added Tax"* // Tax Policy Handbook, P.Shome, ed., IMF, 1995