


кандидат экономических наук,
доцент кафедры финансов и налогообложения,
Саратовский социально-экономический институт (филиал)
РЭУ им. Г.В. Плеханова

 sarprod-seva@list.ru

ЗНАЧЕНИЕ И РОЛЬ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В НАЛОГОВО-БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЕ РОССИИ

Предметом исследования является один из наиболее распространенных в России налогов – налог на добавленную стоимость. НДС рассматривается как основной косвенный налог в российской налоговой системе. Проведен анализ поступлений НДС в консолидированный и федеральный бюджет РФ, исследованы сущностная характеристика налога на добавленную стоимость и его доля в валовом внутреннем продукте РФ. Сформулирован вывод о роли и значении НДС в современной налогово-бюджетной системе России.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, косвенный налог, налогово-бюджетная система.

Налоги являются основным источником формирования доходов современного государства, находящегося на достаточно высоком уровне развития. При этом функциональное значение того или иного налога зависит от особенностей и структуры налоговой системы страны, определяющей формы и параметры мобилизации налоговых сборов. Одной из важнейших основополагающих характеристик налоговой системы является соотношение прямых и косвенных налогов, устанавливающее структурные налоговые пропорции.

Исходя из практики налогообложения зарубежных стран выделяются следующие модели соотношения прямых и косвенных налогов в национальной налоговой системе: евроконтинентальная, англосаксонская, латиноамериканская и смешанная модели [9, с. 80–81]. Евроконтинентальная и англосаксонская модели характерны для стран с развитой рыночной экономикой: США, Германия, Канада, Великобритания и др. Отличительной чертой данных моделей является преобладание в налоговых доходах доли прямых налогов по сравнению с косвенными: в среднем около 55–65%. Латиноамериканская модель, напротив, ориентирована преимущественно на косвенное налогообложение и присуща таким странам, как Бразилия, Мексика, Чили, Перу и др. Российская налоговая система соответствует большинству формальных признаков, характерных латиноамериканской модели.

Характерной особенностью налоговой системы России является высокая доля в налоговых доходах государства поступлений от косвенных налогов – 63–68% [1, с. 316]. Стоит отметить, что ориентация на косвенное обложение в целом свойственна развивающимся странам либо, как правило, странам с переходной экономикой. В развитых странах системы налогообложения опираются главным образом на прямые налоги подоходного типа и личные налоги.

Налоговая система России является достаточно молодой: в современном виде она существует чуть более 20 лет, в отличие от налоговых систем мно-

гих развитых государств, которые формировались столетиями. В РФ становление системы налогообложения происходило в условиях высокого уровня инфляции и экономического кризиса в целом. В этой связи построение налоговой системы в части соотношения прямых и косвенных налогов осуществлялось исходя из положения, что фискальная функция возлагается прежде всего на косвенные налоги, а прямые налоги обязаны выступать в большей степени приоритетными инструментами экономического регулирования. Таким образом, преобладание преимущественно фискально ориентированного косвенного налогообложения обусловлено исторически. При этом важная роль возлагается на традиционные косвенные налоги, в частности, НДС.

Налог на добавленную стоимость был введен в налоговую систему России в 1992 г. на смену существовавшему с 1930 г. схожему по механизму взимания налогу с оборота. НДС по своей сущности является его более совершенной модификацией и поэтому впоследствии полностью заменил его как более прогрессивная форма налоговых изъятий. С 2001 г. взимание налога регламентируется гл. 21 Налогового кодекса Российской Федерации. В структуре налоговой системы России НДС – важнейший федеральный налог, установленный НК РФ, обязательный к уплате на всей территории страны.

Пришедший на смену утратившему свою жизнеспособность налогу с оборота налог на добавленную стоимость является важным источником формирования доходов бюджетной системы Российской Федерации (рис. 1) [8, с. 242]. В 2007–2018 гг. НДС в среднем образовывал около 17,47% общей суммы доходов консолидированного бюджета РФ, при этом доля налога в ВВП страны стабильно составляла более 5%. НДС также занимает ведущие позиции в структуре налоговых доходов государства: за рассматриваемый период поступления от косвенного налога формировали около четверти общей величины поступлений консолидированного бюджета от всех налогов в РФ [5, с. 119].

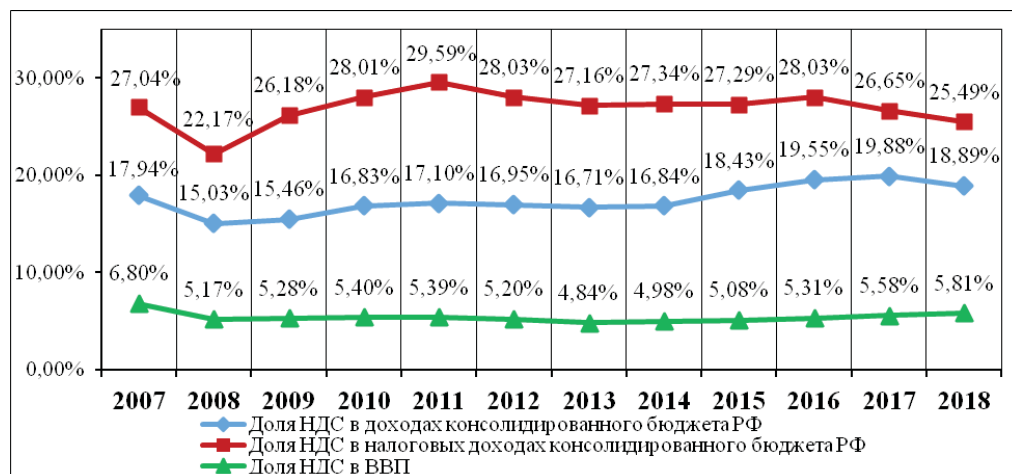


Рис. 1. Доля поступлений от НДС в доходах и налоговых доходах консолидированного бюджета РФ в 2007–2018 гг.*

*Источник: Составлено автором на основе данных Федерального казначейства РФ об исполнении бюджетов. URL: <http://www.roskazna.ru/ispolnenie-byudzheto/konsolidirovannyj-byudzheto> (дата обращения: 09.09.2019).

Важно отметить, что динамика поступлений от НДС является устойчивой. В этой связи можно сделать вывод, что налог обладает высокой фискальной эффективностью и характеризуется достаточно хорошей собираемостью.

Налог на добавленную стоимость является одним из самых важных основообразующих федеральных налогов в Российской Федерации. В соответствии Бюджетным кодексом Российской Федерации, поступления от НДС полностью зачисляются в федеральный бюджет России. Это позволяет государству создавать сильную финансовую базу и обеспечивать возможность федеральной финансовой поддержки нижестоящим территориальным образованиям.

Важно отметить, что установление единого правового режима администрирования НДС возможно исключительно на федеральном уровне, поскольку предоставление властям субъектов Федерации и органам местного самоуправления права установления такого элемента, как налоговая ставка, привело бы к нарушению всего порядка взимания налога и еще больше усложнило бы его механизм [4, с. 17].

Таким образом, придание налогу на добавленную стоимость статуса федерального позволяет государству должным образом организовывать межбюджетные отношения в соответствии с принципами бюджетно-налогового федерализма. Указанное подтверждается фактическими данными о налогообложении добавленной стоимости (рис. 2). Доля налога в доходах федерального бюджета за период 2007–2018 гг. в среднем составляет 29,21%, т.е. почти треть всех доходов образуется за счет средств от взимания НДС. При этом поступления от налога на добавленную стоимость за тот же период формировали около половины налоговых доходов федерального бюджета Российской Федерации (усредненный показатель доли в налоговых доходах – 49,45%). Это говорит о том, что НДС играет одну из решающих ролей в образовании доходной части федерального бюджета и является чрезвычайно значимым налогом, обеспечивающим устойчивость государственных финансов.

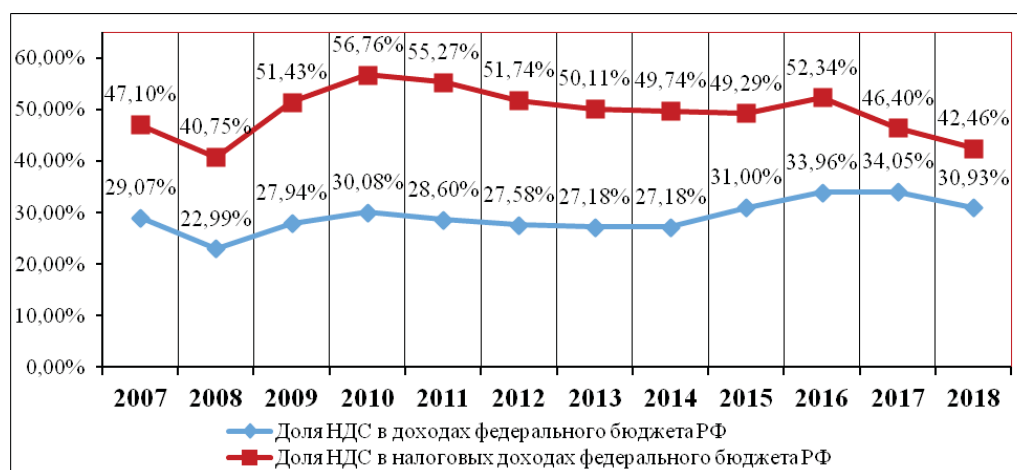


Рис. 2. Доля поступлений НДС в доходах и налоговых доходах федерального бюджета РФ в 2007–2018 гг.*

*Источник: Составлено автором на основе данных Федерального казначейства РФ об исполнении бюджетов. URL: <http://www.roskazna.ru/ispolnenie-byudzhetrov/konsolidirovannyj-byudzhnet> (дата обращения: 09.09.2019).

Высокое фискальное значение налога на добавленную стоимость для бюджетной системы РФ обусловлено рядом его существенных характеристик, отражающих тот или иной аспект механизма налога:

– НДС как косвенный налог характеризуется незначительной зависимостью от экономической конъюнктуры: величина налога существенно не зависит от результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятий, поскольку НДС в большой степени абстрагирован от формирования элементов цены и начисляется на цену (стоимость) реализуемых товаров и услуг в целом [9, с. 83]. База НДС как налога на потребление менее чувствительна к экономическим условиям, чем база прямых налогов на доходы, так как объемы потребления товаров и услуг зависят не только от величины доходов, но и от потребностей индивидов. В этой связи налог на добавленную стоимость, естественно, реагирует на смену фаз экономического цикла, однако в отличие от прямых налогов он менее чувствителен к циклическим колебаниям;

– высокие значения поступлений обеспечивает универсальность НДС: налог охватывает внушительный объем совершаемых в хозяйственной системе операций, т.е. имеет потенциально широкую базу налогообложения;

– уклонение от налога на добавленную стоимость, учитывая существование немалого количества незаконных схем, одновременно сложно осуществимо для налогоплательщиков, что связано главным образом с трудностью сокрытия доходов от реализации (выручки). Также минимизировать риски уклонения от налогообложения позволяет предусмотренное механизмом НДС распределение обязанности по уплате налога между стадиями производственно-коммерческого цикла. Неуплата НДС одним из участников цепочки на одной из стадий цикла не исключает возможность получения этой суммы на других стадиях производства (перепродажи), так как последующий участник цепи не сможет заявлять «входной» НДС к вычету и будет уплачивать налог, исчисленный со всей стоимости реализуемых товаров (работ, услуг) [7, с. 90]. Более того, НДС как налог на потребление фильтрует вторичный денежный поток, осаждая в бюджетную систему часть доходов, ушедших из-под прямого налогообложения [9, с. 83]. Также доходы физических лиц, не подпадающие под прямое обложение в виде личных подоходных и имущественных налогов, могут быть направлены на конечное потребление, которое в основной своей массе как раз облагается НДС. Посредством оптовой и розничной торговли часть неучтенных доходов мобилизуется в бюджет в виде налога на добавленную стоимость;

– НДС, как уже отмечалось, включается в стоимость реализуемых товаров (работ, услуг) в виде надбавки к их цене. Это обеспечивает незаметное для конечных потребителей автоматическое изъятие налога при покупке товаров и услуг и фактически отсутствие осознанности населением оплаты налога в составе цены;

– введение льгот по НДС в форме освобождения от налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков или операций при сформированной определенным образом производственно-коммерческой цепочке не приводит к недополучению государством финансовых ресурсов. В случае если пользующийся льготой участник цепи реализует продукцию не конечному потребителю, а плательщику НДС, то последний не вправе зачесть «входной» налог и при собственной реализации начисляет НДС с полной продажной стоимости. Соответственно, происходит обложение не только стоимости, добавленной плательщиком НДС, но и стоимости, созданной лицом, использующим льготу (а также субъектами, стоящими в цепочке до

этого лица). Фактически происходит повторное (двойное) налогообложение и не свойственная системе НДС кумуляция налога.

За время существования налога на добавленную стоимость в российской налоговой системе был принят колоссальный объем изменений, затрагивающих как сам механизм налога, так и процесс его взимания. Вместе с тем для решения актуальных проблем и дальнейшего совершенствования администрирования налога на различных этапах развития обложения НДС выдвигались разноплановые предложения, среди которых к числу наиболее радикальных и дискуссионных можно отнести следующие: полная отмена налога на добавленную стоимость и замена его налогом с продаж; введение «свидетельств плательщика НДС», ограничивающих право на участие организаций в НДС-обороте, в первую очередь, право на применение налоговых вычетов; введение специальных НДС-счетов в банках, предназначенных для отражения информации о налогооблагаемом обороте и используемых только для целей уплаты налога. Однако указанные идеи не были реализованы в силу их противоречивости и наличия большого количества недостатков. В частности, полная замена НДС налогом с продаж в первую очередь негативно сказалась бы на состоянии государственных финансов, а введение «свидетельств плательщика НДС» и специальных счетов в банках увеличило бы административную нагрузку на налогоплательщиков и привело бы к существенному отвлечению средств из хозяйственного оборота и «замораживанию» их на счетах в банках [6, с. 64].

Как отмечалось ранее, сложности и проблемы администрирования НДС во многом связаны с лежащим в основе его механизма косвенным методом исчисления. В этой связи в настоящее время существуют предложения о переходе на прямой метод исчисления налога. В соответствии с прямым методом объектом налогообложения напрямую будет признаваться добавленная стоимость, созданная за налоговый период, а налоговая база определяться на основе ее функциональных элементов в денежном выражении, что исключает необходимость применения налоговых вычетов. По мнению сторонников перехода, прямой метод имеет ряд преимуществ перед косвенным и устраняет многие его недостатки: упрощается система администрирования НДС, поскольку отпадает необходимость в заполнении ряда документов (счетов-фактур, книг покупок и продаж), снимаются проблемы, связанные с неправомерным применением налоговых вычетов, искоренится ситуация, когда сумма подлежащего уплате в бюджет налога является отрицательной величиной, что исключает необходимость его возмещения [2, с. 73]. Однако представляется, что переход на прямой метод исчисления НДС, устранив определенные методологические противоречия, присутствующие в косвенном методе, существенно усложнит процесс налогообложения НДС и едва ли повысит эффективность взимания налога.

Переход на прямой метод потребует кардинальной перестройки налогового законодательства и сложившейся системы налогового администрирования, что повлечет необходимость выработки и апробации совершенно новых подходов как к исполнению законодательства, так и к администрированию. В частности, прежде всего необходимо выработать и закрепить единую методику определения добавленной стоимости, которая будет применима в целях налогообложения и учитывать отраслевые особенности субъектов экономики. Установление такой методики потребует внесения значительных изменений в гл. 21 НК РФ, вдобавок введение прямого метода, вероятно, повлечет необходимость разработки и отдельного бухгалтерского стандарта, учитывая, что исчисление налога на добавленную стои-

мость в настоящее время производится главным образом на основании данных регистров бухгалтерского учета. Указанные обстоятельства существенно осложняют деятельность и государства в лице налоговых органов, и деятельность налогоплательщиков.

Упразднение в соответствии с методологией прямого метода счетов-фактур, выставляемых на разных этапах производственно-коммерческого цикла, исключит возможность осуществления встречных проверок и нивелирует свойство «зеркальности» НДС, что означает значительное ослабление возможностей налогового контроля. Спорным является тот аргумент в пользу прямого метода, что полностью решится проблема неправомερных налоговых вычетов. Высока вероятность того, что вместо схем, в которых фирмы-«однодневки» используются для незаконного возмещения НДС из бюджета, будут использоваться схемы с «однодневками» только уже в целях завышения материальных и приравненных к ним затрат, не подпадающих под объект налогообложения [3, с. 1938].

В целом представляется, что развитие администрирования налога на добавленную стоимость должно происходить не путем кардинального реформирования действующей системы налогообложения НДС (в частности, перехода на прямой метод), а на основе изменения отдельных аспектов взимания налога. Такой вариант политики налогового реформирования избрало и государство и придерживается его на современном этапе развития налогообложения добавленной стоимости.

Таким образом, НДС является ключевым источником формирования доходов бюджетной системы РФ и важнейшей составляющей системы государственных финансов в целом. НДС занимает центральное место в фискально ориентированной российской системе косвенного налогообложения и успешно реализует возложенные на него функции прогрессивной формы мобилизации налоговых сборов.

1. Барулин С.В. Теория и история налогообложения: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: КНОРУС, 2018.

2. Бунько В. К вопросу модернизации НДС // Экономист. 2017. № 5. С. 69–82.

3. Давлетшин Т.Г. Реформирование 21 главы Налогового Кодекса РФ: от НДС к НТУ // Финансы и кредит. 2017. Т. 23. Вып. 32. С. 1930–1943.

4. Ильин А.Ю. Правовая характеристика элементов налога на добавленную стоимость // Финансовое право. 2017. № 5. С. 14–21.

5. Корнева Е.А., Севостьянов И.А. Анализ налога на добавленную стоимость как флагамена налоговых поступлений Российской Федерации // Актуальные вопросы современной науки: сб. ст. по мат. X Междунар. науч.-практ. конф.: в 4 ч. Томск, 2018. Ч. 2. С. 118–121.

6. Петухова Р.А. О проблемах и совершенствовании действующего механизма взимания НДС в России // Экономика. Налоги. Право. 2017. № 3. С. 64–68.

7. Севостьянов И.А. Особенности исчисления налога на добавленную стоимость при реализации имущества должников, признанных банкротами // Научная мысль и современный опыт в решении системных проблем развития: сб. науч. тр. по итогам науч.-исслед. работы ученых ССЭИ (филиала) ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» по итогам 2013 г. / отв. ред. Н.С. Яшин. Саратов, 2014. С. 90–91.

8. Солнышкова Ю.Н. Проблемы и возможности увеличения доходов местных бюджетов // Модернизация России: актуальные вопросы налогово-финансового регулирования экономики: мат. IV Междунар. науч.-практ. конф. (17 декабря 2015 г.) / под общ. ред. О.С. Кирилловой. Саратов, 2016. С. 240–245.

9. Турбина Н.М., Черемисина Т.Н., Черемисина Н.В. Преимущества и недостатки косвенно