ISSN 2311-8709 (Online)
ISSN 2071-4688 (Print)

Бюджетно-налоговая система

НАЛОГИ НА КОНЕЧНОЕ ПОТРЕБЛЕНИЕ В СТРАНАХ ОЭСР И РОССИИ*

Равиль Габдуллаевич АХМАДЕЕВ[a,*], Михаил Евгеньевич КОСОВ[b]

[a] кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и налогообложения,
Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Москва, Российская Федерация
ahm_rav@mail.ru

[b] кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансов и цен,
Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Москва, Российская Федерация

kosovme@mail.ru

* Ответственный автор

История статьи:
Принята 26.06.2015
Одобрена 11.08.2015

УДК 336.221

Ключевые слова: стандартные и пониженные ставки налогов, налог с розничных продаж, объект налогообложения по НДС, налоговые поступления в странах ОЭСР, принцип нейтральности налогообложения

Аннотация

Предмет и тема. В статье проводится сравнительный анализ налогового регулирования налогов на конечное потребление (НДС и налог с продаж) в странах – участницах ОЭСР и Российской Федерации. Исследован опыт мировой практики взимания и уплаты налогов на конечное потребление: порядок определения налоговой базы, применение пониженных налоговых ставок и налоговых вычетов. Косвенные налоги общепризнанно являются незаменимым элементом любой налоговой системы. НДС, считаясь одним из регуляторов перераспределения общественных благ, позволяет уравновесить баланс экономического и юридического равенства для налогоплательщиков.

Результаты. Порядка 160 стран мира применяют НДС в своих налоговых системах. Отдельные страны используют другие названия данного налога. В Канаде и Новой Зеландии он обозначен как налог на товары и услуги, а в Японии – как налог на потребление. В США применяется близкий по способу взимания налог с продаж. В свою очередь мотивация применения косвенных налогов для каждой страны является различной. Развивающиеся страны вводят НДС на своей территории в связи ростом расходов и необходимостью наполнения бюджетов дополнительными средствами. Страны ЕС используют налог для усиления экономической интеграции и внедрения отечественных производителей на общий рынок. Механизм исчисления и уплаты НДС в Российской Федерации ежегодно претерпевает значительные изменения, однако поступления в бюджет по этому налогу гораздо ниже начисленных сумм к уплате. Это вызвано основной проблемой любого налога – уклонением налогоплательщиков от уплаты. Опыт функционирования НДС в разрезе российской реальности выявил ряд его специфических недостатков: сложный порядок и высокая доля затратной составляющей при администрировании налога; недостаточная собираемость в доходы бюджета; существенный уровень налоговый задолженности. За 2010–2014 гг. размер общей налоговой задолженности по всем налогам и сборам увеличился на 18,86% в абсолютных показателях, составив 802 682 млн руб., из которых 53,6% относятся к сумме недополученных налоговых платежей. Следовательно, достижение бюджетной эффективности взимания НДС зависит не столько от уровня законодательно устанавливаемых ставок налога и расширения объекта налогообложения, сколько от применяемых методов исчисления добавленной стоимости.

Выводы и значимость. С учетом зарубежного опыта выделены различны подходы, позволяющие своевременно осуществлять контроль за правильностью исчисления налоговой базы по налогам на конечное потребление.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2015

Косвенные налоги по своей сути являются налогами на потребление. Они формируют цену товара, а их уплата фактически перекладывается на конечного покупателя. Для стран, входящих в ОЭСР, доля налогов на потребление (НДС, акцизы, налог с продаж) от общего объема налоговых поступлений в 2012 г. в среднем составила 31%, из них 2/3 объема налоговых доходов относилось к общим налогам на потребление и 1/3 – к налогам, взимаемым в отношении конкретных видов товаров (работ, услуг). В разрезе стран – участниц ОЭСР такое

* Авторы выражают глубокую признательность консультанту Берлинского центра OECD И. Харук за предоставленные расширенные материалы при проведении исследования.

соотношение является различным. Так, в США и Японии налоги на общее потребление составляют менее 3% ВВП, а в других странах (Чили, Венгрия, Израиль и Новая Зеландия) – 30% ВВП (табл. 1).

Налог на добавленную стоимость (VAT) в странах – участницах ОЭСР занимает ведущие позиции по отношению к налогам на общее потребление. В среднем его значения варьируются в размере 6,6% от ВВП и достигают 19,5% от общего объема налоговых поступлений. За последние 50 лет механизм взимания налога на добавленную стоимость в области мирового налогообложения находит все большее применение[1]. Если в конце 1960-х гг. этот налог применялся только в десяти странах, то к 2014 г. количество стран достигло 160, что соответствует 20% от общего объема налоговых поступлений стран – участниц ОЭСР.

Относящийся к косвенным налогам НДС является налогом на конечное потребление и уплачивается на каждом этапе производства и распределения, т.е. каждый производитель или дистрибьютор уплачивает его при реализации товаров (работ, услуг). В мировой практике взимания и уплаты налогов НДС не искажает производственный процесс и не влияет на выбор компанией своей организационно-правовой формы. Другим свойством налога является принцип нейтральности по отношению к инвестициям, что в свою очередь способствует более широкому применению не только в развитых, но и развивающихся странах (рис. 1).

В частности, из 34 стран – участниц ОЭСР только в США применяется другой косвенный налог – налог с розничных продаж (RST). По причине либерализации торговли и увеличения поступлений налоговых доходов в бюджет за последние десятилетия большинство развивающихся стран ввело на своей территории НДС. Несмотря на широкое в географическом охвате количество стран, применяющих НДС, следует выделить основные принципы присущие этому налогу.

Принцип конечного потребления. В основе механизма взимания НДС является функция потребления домашними хозяйствами (конечными пользователями), которые (в отличие от предприятий) участвуют в потреблении. В мировой практике налогообложения сформулировано следующее положение: «…компании приобретают, используют капитальные вложения, товары, материалы и т.д., но они не потребляют их в прямом смысле[2]», т.е. НДС по своей сути является налогом с совершаемых транзакций.

Таблица 1

Среднее значение доли налоговых поступлений от совокупного налогообложения в странах – участницах ОЭСР в 2012 г.

Виды налогов и сборов	Доля, %
Налоги на доходы (прибыль)	33
Налоги на социальное обеспечение	26
Налоги на заработную плату	1
Налоги ни имущество	5
Налоги на потребление	31
Иные налоги и сборы	3

Источник: Составлено по данным URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en.

Принцип многоступенчатой конструкции. Налог взимается на каждой стадии производства и распределения с полученной добавленной стоимости. При этом каждый участник бизнес-процесса принимает участие в механизме формирования налоговых обязательств. Таким образом, для компаний НДС облагается стоимость полученных результатов деятельности, а для их контрагентов предусмотрено право произвести налоговый вычет со стоимости покупок или получить возмещение от налоговых органов. В этом состоит конструктивное отличие порядка исчисления НДС по сравнению с розничным налогом с продаж, который является одноступенчатым и взимается только при конечной продаже товаров (работ, услуг).

В мировой практике взимания НДС применяются два основных подхода, позволяющих своевременно осуществлять контроль за правильностью исчисления налоговой базы.

Кредитный или инвойсный метод (transaction based) используется посредством выставления счетов-фактур по каждой поставке покупателю с указанием начисленной суммы налога. Сумма налога $T_{НДС}$ к уплате в бюджет исчисляется с добавленной стоимости (налоговое обязательство за вычетом величины налогового кредита, вычета) по формуле:

$$T_{НДС} = S_{НДС}(PQ) - S_{НДС}M,$$

где $S_{НДС}$ – добавленная стоимость;

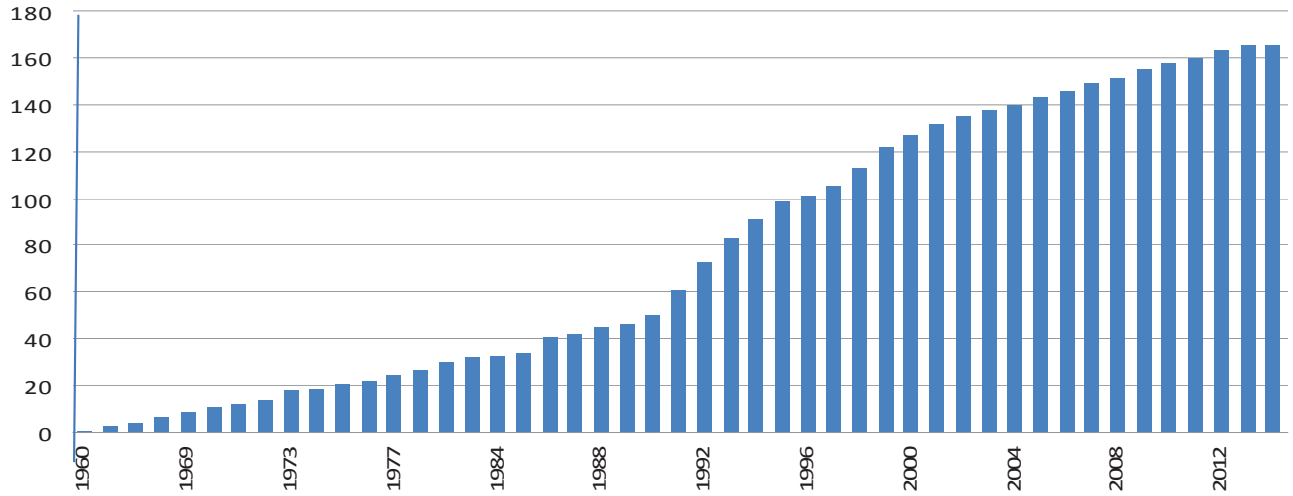
PQ – объем поставки (договорная цена);

[1] *Балихина Н.В., Косов М.Е.* Бюджетно-налоговое регулирование инвестиционной активности российской экономики // Вестник Московского университета МВД России. 2013. № 11. С. 186–191.

[2] The Oxford Handbook of State and Local Government Finance // Oxford University Press. USA.

Рисунок 1

Количество стран, применяющих НДС на своей территории, в 1960–2012 гг., ед.



Источник: составлено по данным: URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en.

M – стоимость материальных затрат, связанных с производством (приобретением).

Порядок расчетов определяется в момент возникновения налогового обязательства у продавца – плательщика НДС по правилу первого события: либо на дату отгрузки продукции (работ, услуг), либо на дату поступления денежных средств в качестве их оплаты. Аналогично по дате ранее наступившего события определяется право покупателя на налоговый кредит. Налоговый кредит включает сумму НДС, начисленную или уплаченную поставщикам в момент приобретения материальных ценностей (работ, услуг), необходимых для осуществления предпринимательской деятельности. При положительном балансе уплачивается НДС в бюджет, либо предоставляется право на возмещение налога (при отрицательном балансе). Применение данного метода в условиях экономической нестабильности порождает на микроуровне много проблем, связанных с увеличением налоговой нагрузки, ведет к «вымыванию» оборотных средств и негативно отражается на финансовом состоянии предприятий. В странах ОЭСР способ применения счетов-фактур по НДС является универсальным средством контроля, препятствующим уходу налогоплательщиков от уплаты налога.

Метод вычитания (entity based) основан на взимании НДС посредством определения добавленной стоимости, которая рассчитывается от всего объема товарооборота с уменьшением налоговых обязательств на суммы налога, уплаченные поставщикам при приобретении предназначенных для производства и потребления товаров (работ, услуг) по следующей формуле:

$$T_{\text{НДС}} = S_{\text{НДС}}(PQ - M).$$

Добавленная стоимость $S_{\text{НДС}}$ (налоговая база) определяется как разность между стоимостью товара (выручкой от реализации) и стоимостью материальных затрат, связанных с его производством (приобретением). Этот способ является более трудоемким и применяется только в Японии.

Построение отечественной налоговой системы по НДС схоже с аналогичными системами стран с развитой рыночной экономикой. Однако в совокупности собираемых налогов в России за последние несколько лет преобладают прямые налоги, что объясняется общей проводимой финансовой политикой государства, ее фискальной направленностью (табл. 2).

Совершенствование механизма исчисления и уплаты по НДС постоянно обсуждается на различных экономических форумах, где наряду с отдельными мероприятиями по упрощению общего порядка, снижению основной ставки налога с 18 до 15% предлагаются крайние меры, вплоть до его замены налогом с продаж. В свою очередь данный налог был введен в 1998 г. в качестве регионального налога и действовал в течение шести лет вместе с другим косвенным налогом – НДС. Субъекты РФ могли самостоятельно принимать решение о введении налога с продаж, устанавливая ставку налога в пределах максимальной величины 5%. Вместе с тем при введении налога на соответствующих территориях

Таблица 2

Поступления налогов и сборов в консолидированный бюджет РФ в 2012–2014 гг., млн руб.

Показатель	2012	2013	2014	Прирост в 2014 к 2012, %
Поступления, всего	10 954 010	11 325 853	12 669 535	115,66
Налоги на доходы (налог на прибыль, НДФЛ)	4 615 746	4 569 451	5 061 531	109,66
Косвенные налоги (НДС и акцизы)	2 774 427	2 936 023	3 311 057	119,34
НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	1 886 135	1 868 209	2 181 420	115,66
Акцизы по подакцизным товарам, произведенным на территории РФ	783 642	952 475	998 952	127,48
НДС на товары, ввозимые на территорию РФ	102 700	108 885	119 261	116,13
Акцизы по подакцизным товарам, ввозимым на территорию РФ	1 950	6 454	11 424	585,78
Налоги на имущество	785 339	900 542	955 075	121,61
Налоги и сборы за пользование природными ресурсами	2 484 514	2 598 037	2 933 893	118,09

Источник: составлено по данным URL: http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

прекращалось взимание ряда местных налогов и сборов, а также существовал четкий перечень товаров и услуг, не подлежащих налогообложению. После отмены налога с продаж в 2004 г. розничные цены на товары и услуги не снизились.

На взгляд авторов, в случае замены НДС налогом с продаж необходимо учитывать мнения различных экономистов. В частности, точка зрения А. Кудрина следующая: «Я не советую это делать и не завидую правительству, которое это сделает. Масштаб обрушения налоговой базы будет таков, что все, что мы говорим сегодня, – это будут цветы по сравнению с тем, что произойдет». Несомненно, при введении налога с продаж произойдет так называемый каскадный эффект, поскольку он связан с тем, что при перепродаже комплектующих, материалов налогоплательщики вновь будут уплачивать налог. Кроме того, для замены налога на добавленную стоимость, по данным экспертов, ставка налога с продаж должна быть не ниже 30%. В свою очередь налоговое бремя от введения налога с продаж с такой высокой ставкой будет нести конечный потребитель, который ощутит на себе рост розничных цен на товары (работы, услуги).

Вместе с тем при введении налога с продаж на каждом этапе перепродажи товаров (работ, услуг), включив в облагаемый оборот сделки на основе договоров розничной купли-продажи, ставку налога можно установить на уровне минимальной: не более 1–2% от оборота. Однако это приведет к непрогнозируемому росту цен и тарифов по причине каскадного включения в них налога с продаж от производителя до розничной торговли, что в конечном итоге вызовет увеличение уровня инфляции в стране (рис. 2).

В свою очередь при уплате НДС, несмотря на то, что налогом облагаются операции по реализации товаров (работ, услуг), инфляционного эффекта не возникает, поскольку на каждом этапе купли-продажи у налогоплательщика имеется источник его уплаты. Сумму налога продавец получает от покупателя своей продукции. А покупатель уже уплаченную продавцу сумму налога на затраты не относит, применяя механизм налоговых вычетов (рис. 3).

Другими отрицательными последствиями введения налога с продаж являются:

– еще более сложная процедура его администрирования;

– необходимость тщательного контроля за всеми точками продаж, в том числе с применением кассовых аппаратов в розничной торговле.

Такие меры, безусловно, только увеличивают налоговое администрирование. Вместе с тем действующим налоговым законодательством освобождены от обязанности по применению контрольно-кассовой техники налогоплательщики, применяющие единый налог на вмененный доход, а также индивидуальные предприниматели, использующие патентную систему и т.д.

Необходимо отметить, что в период применения налога с продаж (1998–2002 гг.), согласно данными Росстата, существовала неравномерная концентрация налоговых поступлений. Почти 54% по налогу с продаж приходились на три субъекта РФ –

Рисунок 2

Механизм взимания и уплаты налога с продаж с применением договора розничной купли-продажи

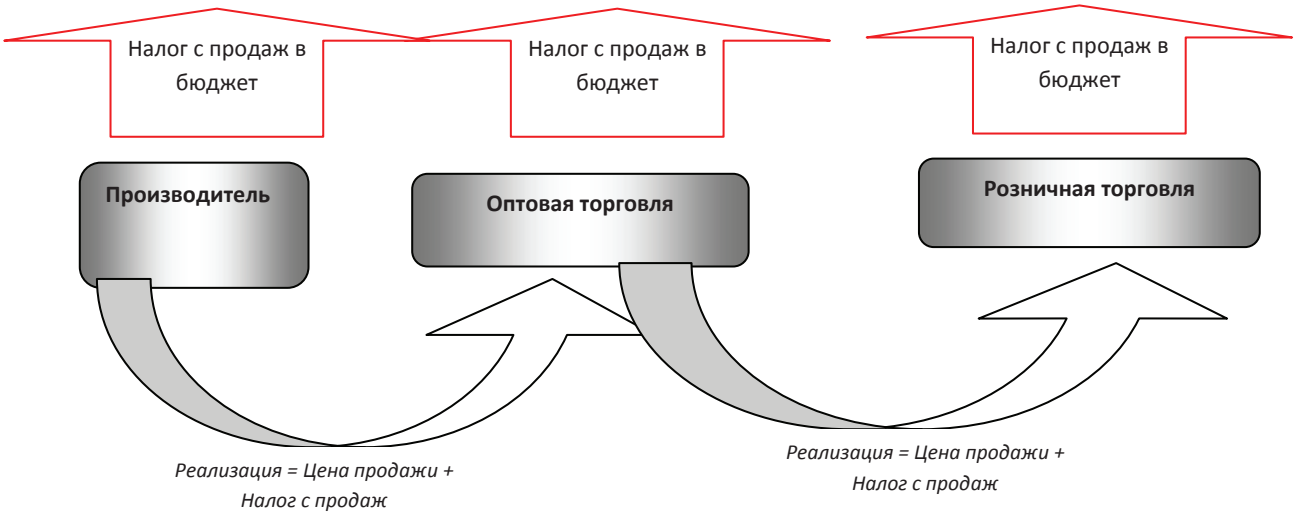
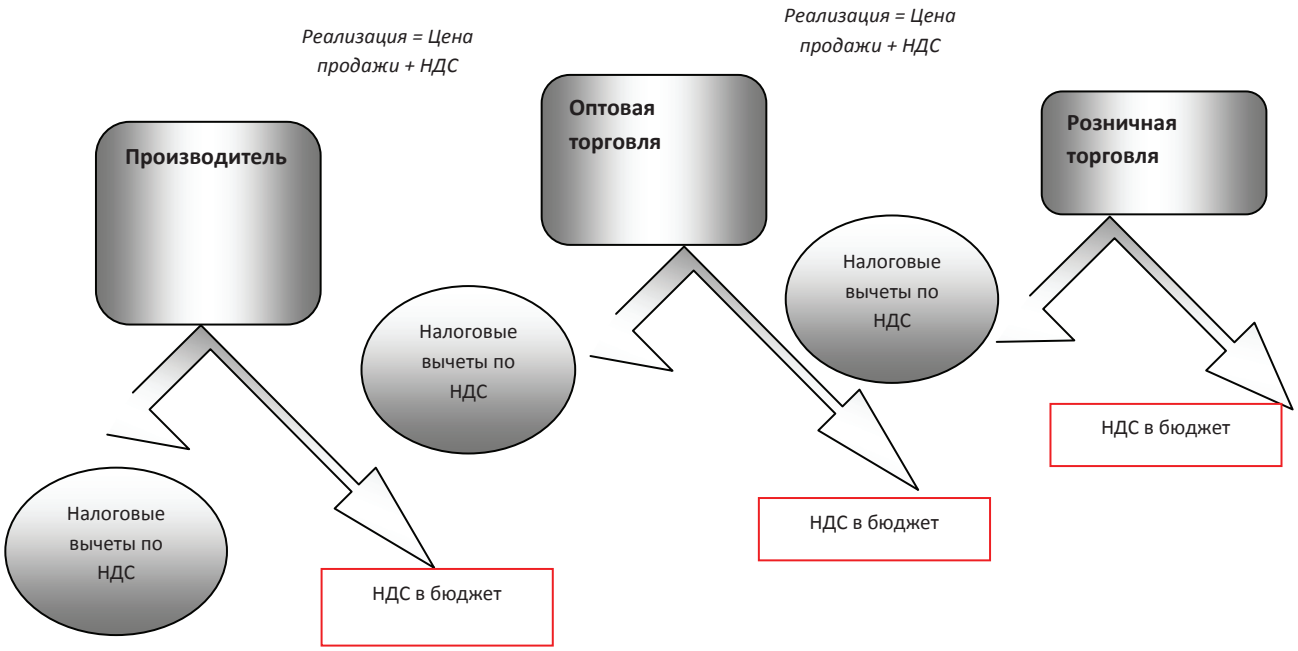


Рисунок 3

Механизм взимания и уплаты НДС



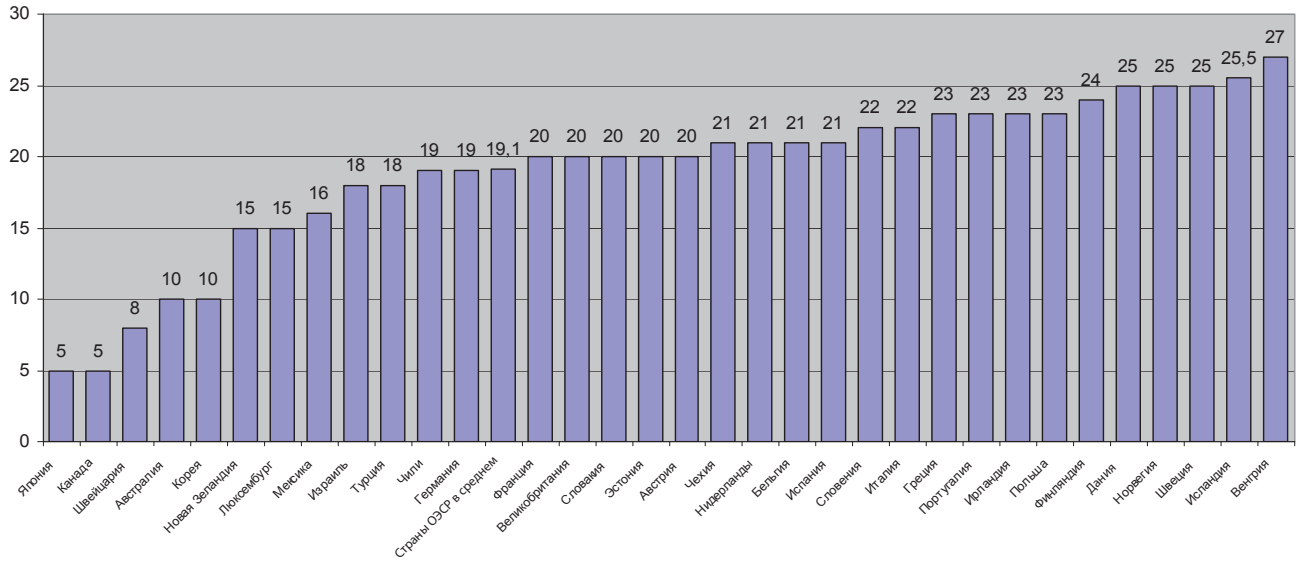
Москву, Московскую область и Санкт-Петербург, из которых 36% – на один субъект – Москву.

При введении налога с продаж необходимо предусмотреть еще один аспект. Для организаций, получающих финансирование из бюджета при реализации товаров (работ, услуг), следует компенсировать дополнительные расходы, вызванные ростом цен. Кроме того, на размер ставки налога целесообразно увеличить финансирование в области здравоохранения, просвещения, обороны, правоохранительных органов и т.д. В данном случае налог будет зачисляться в бюджеты субъектов РФ, а компенсация федеральным органам исполнительной власти должна поступать из средств федерального бюджета. В такой ситуации неизбежно перераспределение финансовых потоков между бюджетами разных уровней.

В мировой практике налог с продаж, принадлежащий к налогам на потребление, взимается единожды при реализации товаров (работ, услуг) конечному пользователю. При этом торговые посредники, как правило, освобождены от уплаты налога в случае, если они не являются конечными пользователями. Вместе с тем при соблюдении таких правил

Рисунок 4

Размер стандартной ставки НДС в странах ОЭСР в 2014 г., %



Источник: составлено по данным URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en.

компании обязаны предоставить при реализации товаров (работ, услуг) специальный сертификат перепродажи – resale certificate. В случае если его нет, налог с продаж необходимо уплатить всей цепочке перепродавцов. Налоговой базой является стоимость продажи товаров (работ, услуг). Однако применяющийся в США налог с продаж привел к значительному увеличению налоговой нагрузки на налогоплательщиков, являющихся посредниками или фактически учитывающих сумму налога в стоимости создаваемой продукции.

Согласно теории налогообложения, касающейся косвенных налогов, размеры налоговых изъятий по НДС и по налогу с продаж должны быть идентичными, поскольку оба налога направлены на конечное потребление широкого ассортимента товаров (работ, услуг). В практическом аспекте конечный результат является иным, ведь существует принципиальная разница в порядке взимания этих налогов. В США налог с продаж не относится к федеральным налогам, поскольку устанавливается на государственном и местных уровнях (применяют 45 штатов). В свою очередь размеры ставок налога дифференцированы: от 1,69% (Аляска) до 9,45% (Теннеси). Это связано с налоговыми рисками (собираемость в местные бюджеты), а также действующей конкуренцией между штатами страны в сфере межгосударственной и международной торговли. Кроме того, налогом не облагаются трансграничные операции при осуществлении купли-продажи в случае, если одна из сторон сделки не находится на территории государства. С развитием интернет-торговли и онлайн-продаж порядок налогового контроля в США был значительно усилен посредством введения налогового соглашения (SSUTA[3]), направленного на установление единого торгового сбора с потенциальных объектов налогообложения (в частности, в сфере цифровых продуктов). При этом действие SSUTA основано на добровольном участии налогоплательщиков и регистрации их в качестве налогоплательщиков. В среднесрочной перспективе утверждение Конгрессом США закона о налогообложении трансграничной торговли позволит увеличить собираемость по налогу с налогоплательщиков (независимо от их физического присутствия в стране) с доходов от предпринимательской деятельности.

Необходимо отметить, что помимо выполнения косвенными налогами фискальной функции, которая проявляется в стабильном поступлении в бюджет необходимых финансовых ресурсов для осуществления деятельности государства, более актуальной является регулирующая функция. Через систему построения ставок налога происходит влияние на процессы ценообразования и потребления. Страны – участницы ОЭСР применяют стандартные правила механизма исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость (рис. 4).

[3] URL: http://www.streamlinedsalestax.org/index.php?page=modules.

Вместе с тем отдельные государства по причине особенностей исторического развития и различных экономических условий на своей территории вправе устанавливать налоговые льготы, пониженные ставки или налоговые вычеты для отдельных видов операций. Так, в Мексике помимо основной ставки по НДС в размере 16% действует нулевая ставка налога, которая применяется для ряда продовольственных товаров (овощная и молочная продукция, соки, фрукты), сельскохозяйственного оборудования, при осуществлении оптовой торговли с драгоценными изделиями, а также при оказании услуг типографиями, гостиничным бизнесом по обслуживанию иностранных туристов и т.д. В Ирландии помимо основной ставки налога в 23% применяются льготные ставки в размере 0% в отношении книжной продукции, детской одежды и обуви, при оказании ряда медицинских услуг, а также пониженные ставки: 4,8% – для домашнего скота, 9% – для периодических изданий, развлекательных и спортивных услуг, аренды автомобилей, ветеринарных услуг и т.д.).

Необходимо отметить дифференцированный подход при предоставлении в странах ОЭСР налоговых вычетов для компаний, приобретающих товары (работы, услуги). В частности, во Франции вычет не предоставляется при приобретении транспортных средств, за исключением используемых для перепродажи или находящихся на условиях аренды (лизинга). Иные ограничения по налоговому вычету предусмотрены в отношении товаров и услуг, приобретаемых для непроизводственных целей компании и используемых более 90% рабочего времени. Частичные ограничения по вычетам применяются в размере 50% от стоимости приобретенного газа, нефтепродуктов и других углеводородов, используемых в качестве топлива по транспортным средствам. В Норвегии налоговый вычет не предусмотрен в отношении представительских расходов, а также при приобретении деловых подарков, товаров и услуг в рекламных целях, при осуществлении наличных расчетов свыше 10 000 норвежских крон (1 040 долл.).

Предоставление налоговых вычетов в России в общем случае зависит от одновременного выполнения трех основных условий:

1) приобретаемые товары (работы, услуги) должны быть предназначены для использования в налогооблагаемых операциях;
2) эти товары должны быть приняты налогоплательщиком к учету на основании первичных документов;
3) необходимо наличие счета-фактуры, оформленного в соответствии с налоговым законодательством.

Кроме того, специальные виды вычетов предоставляются по экспортно-импортным операциям, при осуществлении отдельных видов производственных затрат (расходы на рекламу, по командировкам, представительские, топливные расходы и т.д.).

Таким образом, российское налоговое законодательство отличается более жестким подходом к установлению условий, выполнение которых позволяет налогоплательщикам реализовать право на налоговый вычет, являющийся по своей природе неотъемлемым элементом механизма взимания НДС. Однако это вызвано основной проблемой любого налога – уклонением налогоплательщиков от его уплаты. Вместе с тем это не является единственной трудностью.

Опыт функционирования НДС в отечественной налоговой системе выявил ряд специфических недостатков, которые препятствуют совершенствованию механизма взимания и уплаты.

1. Сложный порядок и высокая доля затратной составляющей при администрировании налога на добавленную стоимость. Данная проблема касается как налогоплательщиков, так и налоговых органов. Сложность для всех участников налогового процесса состоит в том, что для более эффективного функционирования НДС и осуществления налогового контроля необходим высокий уровень профессиональных навыков и квалификации сотрудников в сфере не только российского, но и международного налогообложения. Следовательно, необходимо вкладывать дополнительные финансовые средства в административный процесс, что в свою очередь приводит к высоким издержкам налогового администрирования.

2. Недостаточная собираемость НДС в доходы бюджета. Связано это с тем, что большая часть средств возвращается компаниям при осуществлении незаконных схем возмещения налога из бюджета (табл. 3).

На протяжении налоговых периодов 2010–2014 гг. размер заявленных налогоплательщиками вычетов по НДС ежегодно увеличивается. Если в 2010 г. сумма налоговых вычетов составляла 92,79% против

Таблица 3

Динамика налоговых вычетов по НДС в России в 2010–2014 гг.

Показатель	2010		2011		2012		2013		2014	
	млн руб.	%	млн руб.	%	млн руб.	%	млн руб.	%	млн руб.	%
Исчисленная сумма НДС по налогооблагаемым объектам	19 678 458	100	24 970 204	100	29 231 180	100	30 926 206	100	32 941 996	100
Сумма налоговых вычетов по НДС	18 260 132	92,79	23 289 924	86,55	27 423 954	93,82	29 058 444	93,96	30 850 637	93,65

Источник: составлено по данным URL: http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

исчисленной величины в размере 19 678 458 млн руб., то к 2014 г. она увеличилась до 93,65%. При таких условиях возникает прямая угроза обстоятельств выравнивания сумм налога, начисленных к уплате в бюджет и принятых к вычету. Формально НДС будет существовать, однако средства в бюджет по нему поступать не будут. Следовательно, налог не будет выполнять основную функцию – фискальную. Выявление незаконного возмещения по НДС является приоритетной задачей камеральных отделов ФНС России[4]. При этом порядок осуществления налогового контроля существенно расширен с 2015 г. В частности, при подаче только в электронной форме налоговой декларации налогоплательщики должны отразить данные показателей счетов-фактур как выданных при реализации товаров (работ, услуг), так и полученных от контрагентов.

3. Существенный уровень налоговый задолженности. НДС занимает ведущие позиции по налоговой задолженности в консолидированном бюджете РФ. Кроме того, по сравнению с прямым налогом на прибыль задолженность по налогу на добавленную стоимость увеличилась на 17,12%, т.е. с 304 992 млн руб. в 2011 г. до 368 006 млн в 2014 г. (табл. 4).

Необходимо отметить следующую закономерность по налоговой задолженности в консолидированном бюджете РФ за налоговые периоды 2011–2014 гг. Размер урегулируемой задолженности, учитывающей показатели реструктурированной задолженности и отсроченных налоговых платежей по налогу на прибыль организаций, снизился на 15,5% (в абсолютных показателях – 72 039 млн руб.), а по налогу на добавленную стоимость – только на 7,12%. В свою очередь размер недоимки по налогу на прибыль организаций за аналогичный период увеличился на 15,05%, а по налогу на добавленную стоимость – на 11,31% (в абсолютных показателях – 181 143 млн руб.). В целом за анализируемый период размер общей налоговой задолженности по всем налогам и сборам увеличился к 2014 г. на 18,86% (в абсолютных показателях – 802 682 млн руб.), из которых 53,6% относятся к сумме недополученных налоговых платежей.

Несмотря на проводимые за последние десятилетия государством корректировки механизма исчисления и уплаты НДС, по сравнению с участниками ОЭСР в России применяется усложненный порядок определения налоговой базы. В частности, налогом облагаются денежные средства, полученные в виде оплаты (частичной) в счет предстоящих поставок. Следовательно, происходит изъятие из оборота предприятия денежных средств. Другой проблемой является порядок возмещения значительных сумм налога из бюджета недобросовестными налогоплательщиками при использовании различных налоговых схем, в том числе связанных с привлечением организаций – фирм-однодневок. Следует выделить несовершенство налогового стимулирования посредством применения механизма исчисления НДС при расширении спроса на научные исследования и инновационную продукцию. При этом налоговая нагрузка для инновационных и научных организаций является существенной, поскольку такой вид продукции создает большую стоимость. Для другой категории налогоплательщиков – субъектов малого и среднего предпринимательства действуют ограничения при применении заявительного порядка возмещения НДС (предельная величина составляет не менее 10 млрд руб.). Кроме того, действующая налоговая льгота в виде освобождения по уплате НДС (ст. 145 Налогового кодекса РФ) на практике организациями практически не применяется по причине невысокого предельного размера полученной выручки от реализации (2 млн руб.) за три предыдущих месяца.

[4] *Чалдаева Л.А., Килячков А.А.* Модель обратной связи и ее использование для описания динамики экономического развития // Финансы и кредит. 2014. № 31. С. 2–8.

Таблица 4

Задолженность по налогам и сборам в консолидированном бюджете РФ в 2012–2015 гг.

Показатель	На 01.01.2012		На 01.01.2013		На 01.01.2014		На 01.01.2015	
	млн руб.	%	млн руб.	%	млн руб.	%	млн руб.	%
Налоги и сборы, всего	675 308	100	728 165	100	770 308	100	802 682	100
Налог на добавленную стоимость	304 992	45,16	319 690	43,90	333 519	43,30	368 006	45,85
В том числе:								
– недоимка	115 611	37,91	142 647	44,62	158 602	47,55	181 143	49,22
– урегулируемая задолженность	172 764	56,65	174 903	54,71	172 689	51,78	182 282	49,53
Налог на прибыль организаций	160 821	23,81	174 982	24,03	165 602	21,50	137 746	17,16
В том числе:								
– недоимка	50 810	31,59	61 207	34,98	64 116	38,72	64 248	46,64
– урегулируемая задолженность	109 031	67,80	112 409	64,24	100 791	60,86	72 039	52,30
Региональные и местные налоги и сборы, специальные налоговые режимы	122 135	18,09	136 476	18,74	160 120	20,79	189 053	23,55
В том числе:								
– недоимка	85 368	69,90	101 244	74,18	121 896	76,13	144 327	76,34
– урегулируемая задолженность	34 501	28,25	33 825	24,79	36 597	22,86	42 671	22,57

Достижение бюджетной эффективности взимания НДС зависит не столько от уровня законодательно устанавливаемых ставок налога и расширения объекта налогообложения, сколько от применяемых методов исчисления добавленной стоимости. На данном этапе исчисление налоговых обязательств по уплате НДС заключается в применении зачетного метода, при котором не требуется определение собственно добавленной стоимости как объекта налогообложения. Следовательно, важно использовать подходы, при которых определение налоговой базы будет осуществляться исходя из самой экономической природы добавленной стоимости. Однако внедрение нового механизма определения и обложения добавленной стоимости представляется затруднительным в современных условиях: при повышении затрат на внедрение подобного подхода значительно снизится и так невысокая инвестиционная привлекательность ведения бизнеса в нашей стране.

Наиболее перспективные предложения по совершенствованию системы взимания и уплаты НДС, на взгляд авторов, должны быть направлены на введение механизма НДС-счетов. Посредством введения таких счетов можно осуществлять расчеты по налогу между налогоплательщиками и бюджетом. При этом денежные средства по такому счету будут недоступны компании при проведении иных операций, кроме уплаты НДС контрагентам и во взаимоотношениях с бюджетом. Несомненно, налогоплательщики потеряют из оборота свободную часть денежных средств. Вместе с тем ФНС России сможет осуществлять полноценный налоговый контроль, а компаниям будет сложнее ликвидироваться без выполнения налоговых обязательств перед бюджетом.

Таким образом, налог на добавленную стоимость в России несовершенен не более и не менее других налогов, что само по себе должно приводить к выводу не об его отмене, а о продолжении совершенствования налоговой системы в целом. Сложный порядок взимания НДС связан не с природой его происхождения, а с качеством администрирования в налоговой системе. В этой ситуации простая замена одного налога другим выглядит малопродуктивным способом решения текущих проблем в экономике. Сторонники отмены налога на добавленную стоимость, по мнению авторов, не учитывают те проблемы и сложности, которые могут возникнуть в случае замены его налогом с продаж. Это прежде всего сложность администрирования и бюджетные

потери для государства. Налог на добавленную стоимость имеет сложившиеся систему и механизм исчисления и уплаты, занимая значимую долю в доходах федерального бюджета. Однако он должен совершенствоваться и его отмена (либо замена его на налог с продаж) нецелесообразна.

Список литературы

1. *Белянская О.В., Тутаева Д.Р.* О некоторых тенденциях в налоговом администрировании в России // Российское предпринимательство. 2013. № 3. С. 12–18.
2. *Баценков Н.Н.* Правовая природа налога на добавленную стоимость // Налоги. 2014. № 6. С. 3–6.
3. *Балихина Н.В., Косов М.Е.* Развитие инвестиционно-инновационных процессов в российской экономике. Финансовый аспект: монография. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. 231 с.
4. *Гордеева С.Н.* О том, как судьи налоговый вычет обосновали // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 3. С. 34–38.
5. *Копина А.А.* К вопросу о взаимосвязи рыночной цены и взаимозависимости лиц // Финансовое право. 2013. № 9. С. 34–40.
6. *Косов М.Е., Крамаренко Л.А.* Экономическое равновесие налоговой системы. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 199 с.
7. *Красюков А.В.* Неосновательное обогащение в механизме косвенного налогообложения // Финансовое право. 2013. № 6. С. 30–34.
8. *Кудряшова Е.В.* Акцизы: немного теории // Налоги. 2014. № 6. С. 40–44.
9. *Косов М.Е., Ягудина. Э.В.* Налоговое регулирование инновационной деятельности: монография. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. 215 с.
10. *Косов М.Е.* Равновесие экономической системы: монография. М.: Российский государственный торгово-экономический университет, 2012. 295 с.
11. *Лермонтов Ю.М.* Налог с продаж: изменения законодательства о налогах и сборах // Нормативные акты для бухгалтера. 2014. № 18. С. 102–103.
12. *Никифорова Н.В.* Когда прямые по сути расходы могут стать для налогообложения косвенными? // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2014. № 22. С. 60–64.
13. *Сибиряков Н.А.* Налог на добавленную стоимость: основные условия для применения вычета по НДС // Налоги. 2015. № 2. С. 8–14.
14. *Туфетулов А., Давлетшин Т., Синникова Ю.* О реальной ставке налога на добавленную стоимость при реализации товаров, работ и услуг в РФ // Налоговый вестник. 2013. № 12. С. 42–50.
15. *Харисов И.Ф.* Правовая природа налоговых и таможенных платежей // Налоги. 2009. № 4. С. 11–16.
16. *Цидилина И.А.* К вопросу об унификации правового регулирования косвенного налогообложения в условиях интеграции России в мировое сообщество // Налоги. 2014. № 2. С. 43–45.

ISSN 2311-8709 (Online)
ISSN 2071-4688 (Print)

Fiscal System

TAXES ON FINAL CONSUMPTION IN OECD COUNTRIES AND THE RUSSIAN FEDERATION

Ravil' G. AKHMADEEV[a,*], Mikhail E. KOSOV[b]

[a] Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russian Federation
ahm_rav@mail.ru

[b] Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russian Federation
kosovme@mail.ru

[*] Corresponding author

Article history:
Received 26 June 2015
Accepted 11 August 2015

Keywords: reduced tax rates, sales tax, VAT, tax revenues, OECD

Abstract
Subject The article considers the regulation of final consumption tax (VAT and a sales tax) in OECD countries and in the Russian Federation.
Objectives The aim is to compare the regulation of indirect taxation in the Russian Federation and abroad.
Methods We analyze the global practice of the mechanism for calculation and payment of taxes on final consumption, namely, estimation of tax base, application of reduced tax rates and tax deductions.
Results The Russian mechanism of VAT assessment and payment undergoes considerable changes annually; however, tax revenues are much lower than the calculated tax due. The main reason, as in case of any tax, is tax evasion. The experience of VAT functioning in the Russian tax practice revealed a number of weaknesses, i.e. an intricate procedure and high cost of tax administration, low tax revenues and high share of tax debt. Efficient VAT treatment depends on methods to assess value added rather than on statutory tax rates and taxable item extension.
Conclusions The considered approaches to adjusting the taxation mechanism will result in increased growth rates of the Russian economy and enhance its investment appeal. However, it is crucial to honor the interests of both the State and taxpayers. Replacing the VAT by another indirect tax or introducing the new VAT assessment mechanism is inefficient under current conditions, as it entails costs and will have an adverse impact on investment potential of business operations in our country.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2015

Acknowledgments

We extend our profound gratitude to Irina KHARUK, Consultant of the OECD Berlin Centre, for provided broad materials to conduct the research.

References

1. Belyanskaya O.V., Tutaeva D.R. O nekotorykh tendentsiyakh v nalogovom administrirovanii v Rossii [On certain trends in tax administration in Russia]. *Rossiiskoe predprinimatel'stvo = Russian Journal of Entrepreneurship*, 2013, no. 3, pp. 12–18.
2. Batsenkov N.N. Pravovaya priroda naloga na dobavlennuyu stoimost' [Legal nature of the value added tax]. *Nalogi = Taxes*, 2014, no. 6, pp. 3–6.
3. Balikhina N.V., Kosov M.E. *Razvitie investitsionno-innovatsionnykh protsessov v rossiiskoi ekonomike. Finansovyi aspekt: monografiya* [Developing the investment and innovative processes in the Russian economy. A financial aspect: a monograph]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2014, 231 p.
4. Gordeeva S.N. O tom, kak sud'i nalogovyi vychet obosnovali [How judges justified the tax deduction]. *Uslugi svyazi: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Communication Services: Accounting and Taxation*, 2014, no. 3, pp. 34–38.

5. Kopina A.A. K voprosu o vzaimosvyazi rynochnoi tseny i vzaimozavisimosti lits [On the interrelation of market price and relationships of individuals]. *Finansovoe pravo= Financial Law*, 2013, no. 9, pp. 34–40.
6. Kosov M.E., Kramarenko L.A. *Ekonomicheskoe ravnovesie nalogovoi sistemy* [Economic balance of the tax system]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2012, 199 p.
7. Krasyukov A.V. Neosnovatel'noe obogashchenie v mekhanizme kosvennogo nalogooblozheniya [Unjustified enrichment in the indirect taxation mechanism]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2013, no. 6, pp. 30–34.
8. Kudryashova E.V. Aktsizy: nemnogo teorii [Excise taxes: a bit of theory]. *Nalogi = Taxes*, 2014, no. 6, pp. 40–44.
9. Kosov M.E., Yagudina E.V. *Nalogovoe regulirovanie innovatsionnoi deyatel'nosti* [Tax regulation of innovative activity]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2013, 215 p.
10. Kosov M.E. *Ravnovesie ekonomicheskoi sistemy: monografiya* [The balance of economic system: a monograph]. Moscow, Russian State University of Trade and Economics Publ., 2012, 295 p.
11. Lermontov Yu.M. Nalog s prodazh: izmeneniya zakonodatel'stva o nalogakh i sborakh [Tax on sales: changes in the legislation on taxes and charges]. *Normativnye akty dlya bukhgaltera = Regulations for Accountant*, 2014, no. 18, pp. 102–103.
12. Nikiforova N.V. Kogda pryamye po suti raskhody mogut stat' dlya nalogooblozheniya kosvennymi? [When can virtually direct expenses become indirect for taxation?]. *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya = Topical Issues of Accounting and Taxation*, 2014, no. 22, pp. 60–64.
13. Sibiryakov N.A. Nalog na dobavlennuyu stoimost': osnovnye usloviya dlya primeneniya vycheta po NDS [Value added tax: main conditions for applying the tax deduction under VAT]. *Nalogi = Taxes*, 2015, no. 2, pp. 8–14.
14. Tufetulov A., Davletshin T., Sinnikova Yu. O real'noi stavke naloga na dobavlennuyu stoimost' pri realizatsii tovarov, rabot i uslug v RF [On the real rate of the value added tax when selling goods, works and services in the Russian Federation]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 2013, no. 12, pp. 42–50.
15. Kharisov I.F. Pravovaya priroda nalogovykh i tamozhennykh platezhei [Legal nature of tax and customs payments]. *Nalogi = Taxes*, 2009, no. 4, pp. 11–16.
16. Tsidilina I.A. K voprosu ob unifikatsii pravovogo regulirovaniya kosvennogo nalogooblozheniya v usloviyakh integratsii Rossii v mirovoe soobshchestvo [On unification of statutory regulation of indirect taxation under Russia's integration in the world community]. *Nalogi = Taxes*, 2014, no. 2, pp. 43–45.