

РЕФОРМИРОВАНИЕ ГЛАВЫ 21 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РФ: ОТ НДС К НТУ**Тахир Габдрашитович ДАВЛЕТШИН**директор ООО «Буровые и нефтепромысловые насосы», Казань, Российская Федерация
shentmz@yandex.ru**История статьи:**Получена 09.06.2017
Получена в доработанном виде 29.06.2017
Одобрена 25.07.2017
Доступна онлайн 29.08.2017

УДК 336.221.24

JEL: H20, H25, H30

Аннотация**Предмет.** В статье исследованы внутренние противоречия гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» на концептуальном уровне, связанные с несоответствием названия налога его экономической сущности. Проведен сравнительный анализ российского и зарубежного законодательства об НДС и экономической сущности НДС.**Цели.** Анализ недостатков и недоработок российского законодательства об НДС, установление мер по их устранению.**Методология.** Общенаучные подходы и методы.**Результаты.** Изучение статей гл. 21 НК РФ показывает: в России, как и в ЕС, НДС является налогом не на добавленную стоимость, а на конечное потребление, или же на непредпринимательские покупки, взимаемые «в форме НДС». Глава 21 НК РФ не позволяет правильно интерпретировать экономическую сущность налога из-за внутренних противоречий, заложенных в саму конструкцию НК РФ: название налога не соответствует его экономической сущности; объект налогообложения – реализация – не соответствует реальному объекту налогообложения – конечному потреблению. Трактровка российского НДС как налога на конечное потребление (налог на товары и услуги, налог на непредпринимательские покупки) устраняет внутренние противоречия, приводит к созданию логически цельного и внутренне согласованного документа. В этом свете изучена природа освобождения от обязанности налогоплательщика НДС, предложен режим реального освобождения от НДС (НТУ) микропредприятий производственной сферы в рамках общей системы налогообложения.**Выводы.** Необходимо реформирование гл. 21 НК РФ, приводящее в соответствие название налога с его экономической сущностью. Обоснована необходимость новой редакции гл. 21 НК РФ с названием «Налог на товары и услуги» со следующими основными положениями: объект налогообложения – конечное потребление, методика расчета налога – зачетный метод по счетам, что устраняет внутренние противоречия и неопределенности НК РФ.**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, налог на товары и услуги, общая система налогообложения, гармонизация налоговых режимов, косвенные налоги

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

Для цитирования: Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // Финансы и кредит. – 2017. – Т. 23, № 32. – С. 1930 – 1943.
<https://doi.org/10.24891/fc.23.32.1930>**Введение**

Включив в российскую систему налогов налог на добавленную стоимость, законодатель предусмотрел взимание в России косвенного налога на потребление, одинакового по своим сущностным характеристикам налогам на добавленную стоимость, взимаемым в странах Европы. В отличие от налога с продаж, когда уплаченный конечным потребителем налог вносится в бюджет продавцом товаров (работ, услуг), обязательство по уплате НДС в бюджет возложено на производителей и торговцев по

всей цепочке продвижения товаров (работ, услуг) к потребителю по специальному алгоритму. Для исчисления налога негласно принят зачетный метод по счетам (счет-фактурный, invoice-credit system), который вменяет обязанность поставщика предъявить к оплате покупателю сумму НДС дополнительно к цене товаров (работ, услуг), указав эту сумму в счете-фактуре. Поставщик уплачивает в бюджет сумму налога, равную разнице между НДС исходящего и входящего (налоговый вычет), тем самым достигается

возможность переложения налога на конечного потребителя, при этом реализуется экономическая нейтральность этого налога: НДС не влияет на финансовые результаты предпринимателей [1].

Таким образом, гл. 21 НК РФ введен налог на конечное потребление «в форме НДС», нейтральность налога для производителей, торговцев и инвесторов достигается благодаря механизму налогового вычета.

Однако из-за недостатков и недоработок НК РФ в стране в целом нет понимания экономической сущности налога, в результате простой и изящный налог превратился в один из самых сложных и конфликтных.

Глава 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» имеет следующие недостатки и недоработки на концептуальном и методологическом уровнях, что приводит к неправильной трактовке и пониманию сущности налога [2]:

- 1) название налога не соответствует его экономической сущности;
- 2) статьей 146 НК РФ объектом налогообложения НДС определена реализация товаров (работ, услуг) и передача имущественных прав;
- 3) не определена методика, а дан алгоритм расчета налога.

Если бы законодатель в НК РФ правильно определил бы два основополагающих момента: объект налогообложения и методику расчета – не было бы проблем в понимании налога и его администрировании. Также отсутствуют комментарии Высшего арбитражного суда РФ и Верховного суда РФ с толкованием статей гл. 21 НК РФ, раскрывающие экономическую сущность налога, имеющиеся толкования объекта налогообложения Конституционным судом РФ противоречат экономической сущности налога.

В связи с этим представляется целесообразным изучение зарубежного опыта законодательного регулирования НДС.

Налог на добавленную стоимость за рубежом: история и основные положения

Самым эффективным нововведением в финансовой сфере второй половины XX в. стало широкое распространение налога на добавленную стоимость – НДС – VAT (*англ.* Value Added Tax), TVA (*фр.* Taxe sur la valeur ajoutée). Некоторые страны используют другие наименования: Австралия, Канада, Новая Зеландия, Сингапур, ЮАР и пр. – налог на товары и услуги – НГУ (*англ.* GST – Goods and Services Tax), Япония – налог на потребление (*сё:хидзэй*). В настоящее время НДС присутствует в налоговых системах около 150 стран мира, поступления НДС составляют около четверти и более налоговых доходов в этих государствах.

История возникновения НДС относится к первой половине XX в. Прототип НДС, предложенный Вильгельмом фон Сименсом в Германии в 1919 г., назывался Veredelte Umsatzsteuer – облагороженный налог с оборота.

В 1921 г. американский экономист Т.С. Адамс предложил налог на добавленную стоимость как замену налога на доходы корпораций в США. Предложения обоих авторов опережали время и не были приняты. Тем не менее к идеям о введении НДС время от времени возвращались. Так, в статье 1934 г. с названием «Идеальная налоговая система» [3] проводилась мысль о соответствии НДС текущей на тот момент стадии капиталистического развития, поскольку государство из гаранта собственности превратилось в партнера, обеспечивающего производственный процесс.

Появлению нового налога предшествовали два эволюционных скачка французской налоговой системы: в 1937 г. страна перешла от взимания налога с оборота на единый налог на производство, в 1948 г. была внедрена система отдельных платежей, когда производители платили общий налог с суммы продаж за вычетом налога, который входит в стоимость приобретаемых ими комплектующих. А еще через шесть лет, к 1954 г., уже окончательно

оформилась идея нового налога, призванного заменить собой предыдущие схемы.

Изобретение налога в современном виде принадлежит французскому финансисту, министру финансов Франции Морису Лоре. Он описал схему действия НДС и обосновал его преимущества перед налогом с оборота, выражающиеся в устранении каскадного эффекта при взимании последнего. НДС был применен во Франции в 1954 г., однако после первого же полугодия его взимания пришлось отказаться от него в силу недоработки закона – налог носил кумулятивный характер, то есть сумма налога, уплаченная предыдущим налогоплательщиком, включалась в налоговую базу плательщика следующего, что приводило к увеличению конечной цены товаров (работ, услуг). Далее НДС применялся в зависимом от Франции африканском государстве Кот-д'Ивуар, во Франции налог был введен в 1958 г.

Налог на добавленную стоимость в том виде, который он имеет сегодня, был введен 01.01.1968.

Быстрое распространение НДС было связано с развитием европейской интеграции.

Вторая и третья Директивы Совета Европейского экономического сообщества от 11.04.1967 № 68/227/ЕЕС утвердили НДС как главный косвенный налог ЕЭС. Наличие НДС в налоговой системе являлось обязательным условием вступления государства в ЕЭС.

В итоге за короткий период времени НДС/НТУ был введен во всех странах ЕС и почти во всех странах Организации экономического сотрудничества и развития (кроме США), на сегодняшний день налог на добавленную стоимость используют около 150 стран мира¹. Установился налог в виде налога на конечное потребление с разными ставками на различные виды товаров (работ, услуг), при этом налог к уплате в бюджет рассчитывается по методу зачета по счетам (счет-фактурный, invoice-credit system), применяется принцип

страны назначения – НДС взимается на стадии реализации товаров и услуг независимо от их места происхождения. При этом налог стал нейтральным в отношении производителей и продавцов по всей цепочке производства и реализации, устранено двойное налогообложение, на что обращают пристальное и постоянное внимание налоговые службы ЕС.

Принятием Директивы Совета ЕС от 28.11.2006 № 2006/112/ЕС «Об общей системе налога на добавленную стоимость» завершился процесс европейской налоговой интеграции². Директива состоит из 15 глав, 414 статей и 14 приложений, первая статья которой гласит следующее.

1. Настоящая Директива устанавливает общую систему налога на добавленную стоимость.
2. Принцип общей системы НДС подразумевает применение к товарам и услугам общего налога на потребление, прямо пропорционального цене товаров и услуг, независимо от количества транзакций, имевших место в процессе их производства и распределения до этапа начисления налога.

По каждой транзакции НДС, рассчитанный исходя из цены товаров и услуг по ставке, применяемой к таким товарам и услугам, должен подлежать начислению после вычета суммы НДС, проистекающей из различных компонентов стоимости.

Аналогичные законы об НДС приняты во всех странах ЕС. Например, ст. 1 Швейцарского Закона об НДС (Federal Law with regard to Value Added Tax)³ гласит что конфедерация взимает (вводит) налог на общее потребление, основанный на системе полного обложения на всех стадиях налогообложения с вычетом входного налога, целью этого налога является непредпринимательское конечное потребление в Швейцарии.

² Директива № 2006/112/ЕС Совета Европейского Союза «Об общей системе налога на добавленную стоимость» URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=INT&n=28487>

³ Federal Law with regard to Value Added Tax (dated 12th June 2009). URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ch/pdf/the-new-swiss-vat-law-2018-en.pdf>

¹ The OECD International VAT/GST Guidelines: past and future developments. URL: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/OECDInternationalVATGSTGuidelinesWorld%20Journal.pdf>

В одной статье выражены суть налога и методика его исчисления, исключая иные толкования, несмотря на несоответствие названия налога его экономической сущности.

Большое внимание уделяет проблемам НДС Комитет по фискальным делам ОЭСР, им разработаны основы налогообложения НДС в международной торговле. В Международном Руководстве по НДС/НТУ от 28.06.2011 (первый вариант которого был выпущен в 2006 г.), представлены основы единого руководства по соблюдению принципа нейтральности НДС/НТУ в международной торговле.

Методологические принципы функционирования систем НДС/НТУ, отраженные в этих документах, должны лечь в основу реформ систем НДС/НТУ в странах, входящих в ОЭСР, в целях достижения задачи реализации принципа нейтральности НДС/НТУ и гармонизации законодательств.

Налог на добавленную стоимость в России, основные положения

В России НДС был введен с 01.01.1992 Законом Российской Федерации от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость». Несмотря на наработки европейских налоговых систем (закон заимствован у стран ЕС), законодательству РФ не удалось избежать серьезных недостатков при принятии нормативных актов, устанавливающих и вводящих данный налог.

Статья 1 Закона давала определение самого налога: «Настоящим Законом вводится налог на добавленную стоимость. Он представляет собой форму изъятия в бюджет части прироста стоимости, которая создается на всех стадиях процесса производства товаров, работ и услуг, и вносится в бюджет по мере их реализации».

Закон Российской Федерации от 16.07.1992 № 3317-1 «О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России» конкретизировал определение, данное в ст. 1, установил общий механизм исчисления налога и дал определение добавленной стоимости: «Налог представляет собой форму изъятия в

бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения».

Федеральный закон от 05.08.2000 № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» ввел с 01.01.2001 гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость», после чего Закон № 1992-1 утратил силу. В новом НК РФ отсутствует определение понятия НДС, нет также определения понятия «добавленная стоимость» (нет их и в ГК РФ). Этих определений нет также в Директивах Европейского союза, потому что в Директивах разъясняется, что НДС/НТУ (VAT/GST) в ЕС не налог на добавленную стоимость, а налог на потребление.

Конституционный суд РФ, в своих решениях (Постановления от 28.03.2000 № 5-П и от 20.02.2001 № 3-П, Определения от 08.04.2004 № 169-О, от 04.11.2004 № 324-О и от 03.07.2008 № 630-О-П, от 05.03.2009 № 468-О-О) по вопросам, связанным с порядком исчисления налога на добавленную стоимость, указывает, что данный налог представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Однако объект налогообложения и алгоритм исчисления НДС согласно гл. 21 НК РФ опровергают позицию КС РФ. Налог, исчисляемый к уплате в бюджет по методу зачета по счетам, принятого негласно в гл. 21 НК РФ, рассчитывается как разница между НДС «исходящим» и НДС «входящим», и не является налогом на добавленную стоимость в буквальном понимании. Введением льготных ставок налога, специальных налоговых режимов, налог, исчисленный к уплате в бюджет, может значительно отличаться от

налога на добавленную стоимость. Например, для сельскохозяйственных товаропроизводителей НДС – налог с отрицательным знаком, и его ставка составляет –2–4% [4]. При операциях между предприятиями на Общей системе налогообложения и Специальных налоговых режимах НДС превращается в налог с оборота по ставке 18%, реальная ставка НДС может составить 20–30% и более, что катастрофически ухудшает финансовые результаты предприятия⁴.

Анализ смыслов гл. 21 НК РФ приводит к следующему умозаключению: вводя НДС, законодатель задался целью обложить налогом конечное потребление «в форме НДС», а не вводить налог на добавленную стоимость. В этом основное отличие гл. 21 НК РФ и Закона РФ от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость».

Таким образом, Налоговый кодекс РФ, Гражданский кодекс РФ не дают определений НДС и добавленной стоимости. Постановления и Определения Конституционного Суда, комментарии Высшего арбитражного суда РФ и Верховного суда РФ также не раскрывают сущности российского НДС и механизма его взимания. Концептуальные недостатки НК РФ компенсируются за счет появления многочисленных подзаконных актов, разъяснений, бессистемных и зачастую противоречивых, которые вносят еще больший хаос в правоприменительную практику.

В результате, несмотря на 25-летний стаж этого налога, в стране в целом на концептуальном уровне нет понимания законодателями, чиновниками налоговых служб, учеными, предпринимателями экономической сущности НДС.

Таким образом, теория и практика взимания НДС в России нарушает один из основополагающих принципов построения налоговой системы, провозглашенных в НК РФ – принцип определенности.

⁴ 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.

НДС в России, как и в ЕС – налог на конечное потребление.

Вводя в российское налоговое законодательство НДС, законодатель задался целью обложить налогом конечного потребителя (неосознанно). В отличие от налога с продаж, обязательство по уплате этого налога в бюджет возложено на производителей и торговцев по всей цепочке продвижения товаров (работ, услуг) к потребителю по специальному алгоритму в «форме НДС». Установленные ставки НДС – ставки для конечного потребителя, что не отражено в НК РФ. Как и в ЕС, в России для исчисления налога негласно принят зачетный метод по счетам (счет-фактурный, invoice-credit system), что также не отражено в НК РФ. Налогоплательщик уплачивает в бюджет сумму налога, равную разнице между НДС исходящего и входящего (налоговый вычет), тем самым достигается возможность переложения налога на конечного потребителя.

Основания для налогового вычета перечислены в статье 171 НК РФ.

1. Приобретенные налогоплательщиком товары (работы, услуги) и имущественные права, по которым рассчитывается «входной» НДС, должны использоваться в операциях, облагаемых данным налогом.
2. Приобретенные товары (работы, услуги) и имущественные права поставлены на учет.
3. У налогоплательщика есть правильно оформленный счет-фактура и соответствующие первичные бухгалтерские документы.

Благодаря механизму налогового вычета достигается нейтральность налога для производителей, торговцев и инвесторов. НДС не относится ни на затраты на производство и реализацию, ни на прибыль.

Освобождение от НДС малых фирм в сфере розничной торговли не меняет в целом экономической сущности НДС как налога на потребление: наценка в розничной торговле составляет 20–30%, в остальной цепочке продвижения товаров и услуг НДС уплачивается. Путем освобождения от НДС реализуется предложение некоторых

экономистов и чиновников о распределении части НДС между бюджетами – налоги на специальных режимах поступают в региональные и муниципальные бюджеты.

Пути реформирования НДС

С момента введения НДС в России активно обсуждается вопрос его реформирования путем перехода к другим принципам администрирования налога или же его полной отмены и замены НДС налогом с продаж (НСП) [5, 6].

Критики косвенного налога на добавленную стоимость, принятого в России, указывают на сложность бухгалтерского учета, наличие множества схем уклонения от налога, более того, возможности возмещения (хищения) крупных сумм из бюджета путем подлога документов.

Часть ученых предлагают перейти к прямому (балансовому) методу расчета НДС, при котором налог к уплате в бюджет исчисляется произведением добавленной стоимости на ставку налога. Добавленная стоимость определяется как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения (или же, сумма зарплаты, прибыли, амортизации и налогов в составе реализованной продукции). Предлагается облагать налогом все операции, вплоть до финансовых, установить единую пониженную ставку НДС и отменить возврат НДС при экспорте [7].

При этом взгляды сторонников прямого метода исчисления НДС весьма противоречивы. Например, утверждается, что НДС согласно гл. 21 НК РФ – налог на фонд оплаты труда, на инвестиции, который служит тормозом в развитии производств [7]. В то же время известно, что косвенный НДС нейтрален в отношении инвестиций, так как сумма НДС, оплаченная при приобретении инвестиционных товаров (работ, услуг) и имущественных прав, возмещается из бюджета. НДС также не является налогом на фонд оплаты труда, поскольку он не относится ни на затраты на производство и реализацию, ни на прибыль. Налогом облагается

покупатель товаров (работ, услуг), им же оплачивается и обязанность предпринимателя внести полученный от покупателя НДС в бюджет за вычетом «входящего» НДС.

Прямой НДС – анахронизм, от которого отказались в ЕС еще 60 лет назад.

Введение прямого НДС приведет к каскадному росту цен, налогообложению не только конечного потребления, но и инвестиций. Трудно оценить, какой произойдет инфляционный скачок, если будет введен даже 5-процентный прямой всеобъемлющий НДС. Сложный метод расчета налога удвоит бухгалтерию, а значительная часть бизнеса неминуемо обанкротится: прямой НДС оплачивается из собственных средств. В отличие от налога на прибыль, нулевого при отсутствии прибыли, добавленная стоимость всегда положительна и значительна, и в первом же отчетном периоде большая часть предприятий обнаружит, что нет средств на счетах для уплаты НДС.

Второе направление реформирования предусматривает совершенствование косвенного НДС, трактовку НДС в налоговом законодательстве РФ как налога на потребление, изменение названия – «Налог на товары и услуги» (НТУ)⁵, установление объекта налогообложения – конечное потребление, или же, покупки непредпринимательского характера. Предлагается гармонизация общей системы налогообложения и специальных налоговых режимов, ограничение применения специальных налоговых режимов [2].

Третье направление реформ состоит в полном отказе от НДС, и замене его налогом с продаж (далее – НСП)⁶.

Однако мировая практика идет по пути введения налога на конечное потребление в форме НДС, который прост в учете и администрировании, позволяет освободить от налогообложения инвестиции, нейтрален

⁵ *Давлетшин Т.Г.* Концепция реформирования НДС. URL: <https://deloros.ru/nuzhna-reforma-koncepciya-reformirovaniya-nds.html>

⁶ *Глазьев С.Ю.* Ликбез в защиту рубля и национальной финансовой политики // *Промышленные ведомости*. 2015. № 2.

экономически и юридически. Одно из достоинств НДС заключается в том, что обязательства по его уплате распределены между различными налогоплательщиками на разных этапах производства и обращения. В случае НСП уклонение одним налогоплательщиком означает потерю для бюджета всей суммы налога, в результате же уклонения на каком-то этапе этого цикла бюджет получает доли налога, уплачиваемые на остальных этапах.

Развитию косвенного НДС/НТУ способствует развитие информационных технологий. Введение в действие автоматической системы АСК НДС-2 показывает эффективность контроля, сейчас налоговики разрабатывают новую программу АСК НДС-3, которая сможет проконтролировать все сведения об операциях по счетам налогоплательщиков в автоматическом режиме.

Концепция реформирования главы 21 НК РФ. От НДС к НТУ

Основные положения предлагаемой концепции реформирования НДС следующие:

- 1) изменение названия гл. 21 НК РФ на «Налог на товары и услуги» (НТУ);
- 2) внесение в гл. 21 НК РФ статьи «Общие положения», в которой определены объект налогообложения и методика:
 - объектом налогообложения является непредпринимательское конечное потребление физических и юридических лиц;
 - налог на товары и услуги вводится в форме НДС, основанного на системе полного обложения на всех стадиях налогообложения с вычетом входного налога.

Несмотря на то что в ЕС НДС трансформировался в НТУ, не во всех странах изменилось название. При этом все понимают, что VAT (НДС) это де-факто GST (НТУ) благодаря трактовке понятий в законе. В России ситуация иная.

У нас существующая налоговая система не прошла естественного пути. Дореволюционное развитие было полностью перечеркнуто, более

70 лет страна жила с примитивной налоговой системой, и только в 1990-е гг. возобновилось развитие налогового законодательства, вышли первые налоговые законы – об НДС, налоге на прибыль, налоге на имущество. Россия позаимствовала европейское законодательство об НДС, причем без понимания его экономической сущности.

Путаницу по сей день вносит тот факт, что в Законе РФ от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» объектом налогообложения названа добавленная стоимость, и это заблуждение повторяется в Постановлениях и Определениях КС РФ, несмотря на то что гл. 21 НК РФ не содержит определения понятий «НДС» и «добавленная стоимость».

При этом надо учесть менталитет россиян, нам присуще прямолинейное понимание названий и смыслов. Десятки ученых заняты доказательством того, что российский НДС согласно НК РФ не является налогом на добавленную стоимость, и каким образом превратить его в НДС, хотя этого делать не следует.

Изложенное подтверждает необходимость пересмотра названия налога и объектов налогообложения в российском законодательстве.

Подпунктом 1 п. 1 ст. 146 НК РФ «Объект налогообложения» установлены следующие объекты налогообложения НДС: реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Необходимо отказаться от объекта налогообложения «реализация», потому что реализация ассоциируется с производством. Этот пункт НК РФ поддерживает утвердившееся заблуждение, что НДС – налог на производство. Даже поверхностный анализ статей НК РФ показывает, что это не так, но стереотипы сохраняются.

Налоговая система России и менталитет граждан пропитаны идеей обложения налогами производителя, торговца и собственника, в то время как мировая практика идет по пути обложения потребителя – покупателя товаров непредпринимательского характера.

Законодательство ЕС не конкретизирует объект налогообложения, и там идет речь о налогооблагаемых транзакциях, далее уточняется, кто является экономическим плательщиком налога, и кто должен перечислять полученный от покупателя налог в бюджеты. Поскольку объектом налогообложения в законодательствах европейских стран установлено конечное потребление, не возникает вопрос о том, кто является экономическим налогоплательщиком и кто – юридическим.

Экономическим плательщиком НДС в РФ, как и в ЕС, является конечный потребитель товара (работы, услуги), который фактически несет налоговое бремя, покупая товар (работу, услугу) по цене, увеличенной на сумму НДС. Юридическим же плательщиком является физическое или юридическое лицо, которое реализует товар (работу, услугу), получает за него цену, увеличенную на сумму налога, и передает эту сумму в бюджет за вычетом ранее уплаченного поставщикам налога («входящего» НДС). Таким образом, предприятия по всей цепочке продвижения товаров (работ, услуг) к конечному потребителю де-факто выполняют функцию налогового агента. При этом юридический плательщик – продавец – не несет экономического бремени НДС, в идеале НДС – налог нейтральный.

Освобождения от НДС и их экономическая сущность

Если освобождение от НДС на спецрежимах в стадии реализации конечному потребителю – обычная льгота для налогоплательщика и частичное перераспределение части НДС в пользу регионального и/или местного бюджетов, то освобождение от НДС в середине или начале цепочки производства и обращения товара является де-факто бюджетной поддержкой – государство

отказывается в пользу «освобожденца» и регионального и/или местного бюджетов от уже уплаченного конечным потребителем или государством НДС⁷ [9]. Однако, благодаря п. 5 ст. 173 НК РФ и широкому распространению схем уклонения от налогообложения через фирмы-однодневки, бюджетная поддержка зачастую попадает в карманы правонарушителей, а законопослушные налогоплательщики вынужденно подвергаются двойному налогообложению. Освобождение в середине или в начале цепочки продвижения товаров (работ, услуг) разрушает экономическую нейтральность НДС, создает почву для правонарушений путем обращения к фирмам-однодневкам.

Поэтому особое внимание должно быть уделено освобождению от НДС в середине и начале цепочки производства и обращения товара, предоставлять эту льготу надо только микропредприятиям в приоритетных отраслях экономики или же предприятиям с особыми условиями труда, например сезонные работы в сельском хозяйстве и строительстве, в которых ведение квалифицированного бухгалтерского учета и налоговое администрирование затруднены. Чтобы эта цель достигалась, необходимо гармонизировать ОСНО и специальные налоговые режимы.

НДС и специальные налоговые режимы

Наряду с общей системой налогообложения НК РФ действуют специальные налоговые режимы. Они представляют собой особый, установленный НК РФ порядок определения элементов налогов, а также освобождение от их уплаты при определенных условиях. Эти налоговые режимы направлены на создание более благоприятных экономических и финансовых условий деятельности организаций, индивидуальных предпринимателей, относящихся к сфере малого предпринимательства, сельскохозяйственных товаропроизводителей и участников выполнения соглашений о разделе продукции.

Однако зачастую они не выполняют своего предназначения, в некоторых случаях просто

⁷ Тугфетулов А., Давлетшин Т., Салмина С. Анализ влияния спецрежимов на финансовые результаты малого бизнеса // Налоговый вестник. 2014. № 10. С. 44–50.

оказывают разрушающее действие, например освобождение от НДС предприятий производственной сферы⁸.

НДС – косвенный налог на потребление, де-факто речь идет о бюджетных средствах, уплаченных (или уплачиваемых в будущем) конечными потребителями в качестве налога, или же возмещаемые из федерального бюджета (в случае с инвестициями и 0% ставкой НДС). Реальный статус налогоплательщика НДС по всей цепочке продвижения товаров (работ, услуг) к потребителю также специфический, фактически это статус налогового агента. В связи с этим необходим особый подход к освобождению от косвенных налогов, в том числе НДС, поскольку освобождение от него является косвенным бюджетным финансированием.

Однако несмотря на обширный список освобождений от обязанности налогоплательщика НДС, их юридические и экономические последствия недостаточно изучены [10, 11]. В том числе это связано с отсутствием правильной трактовки экономической сущности НДС. Непродуманное, необоснованное освобождение от обязанности плательщика НДС в специальных налоговых режимах ведет не только к неэффективным затратам бюджетных средств, нарушению нейтральности НДС, но и является основной причиной уклонения от налогообложения путем обращения к незаконным схемам его оптимизации.

Экономическая нейтральность НДС нарушается при наличии в цепочке производства и обращения налогоплательщиков на специальных налоговых режимах.

Согласно п. 5 ст. 173 НК РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога:

- 1) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или

налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;

- 2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Таким образом, п. 5 ст. 173 НК РФ вводит де-факто налог с оборота на операции между предприятиями на ОСНО и спецрежимах, не предусмотренного НК РФ, что приводит к двойному налогообложению, в результате часть НДС ложится на прибыль предприятия (покупателя или продавца), что катастрофически сказывается на финансовых результатах. Без гармонизации налоговых режимов невозможно выстроить стройную и логически завершенную налоговую систему, приемлемую для устойчивого развития предпринимательской деятельности, в особенности микро- и малого бизнеса.

Пункт 5 ст. 173 НК РФ должен быть отменен незамедлительно.

Однако это возможно только при значительном уменьшении порога работы на спецрежимах. В результате многочисленных поправок в НК РФ, порог выручки, при котором обязателен переход на ОСНО, составляет 120 млн руб., то есть около 2 млн евро (в развитых экономиках 25–75 тыс. евро). Значительное количество хозяйствующих субъектов являются освобожденцами, это положение стоит признать губительным для налоговой системы, а также всей экономики страны, поскольку в стране параллельно действуют две налоговые системы – с НДС и без, отношения между которыми не гармонизированы. Необходимо ограничить применение спецрежимов, уменьшить порог работы на них по крайней мере в 10–20 раз (возможно, для розничной торговли и услуг населению можно сделать исключение),

⁸ Туфетулов А., Давлетшин Т., Салмина С. Анализ влияния спецрежимов на финансовые результаты малого бизнеса // Налоговый Вестник. 2014. № 10. С. 44–50.

оптовая торговля должна быть исключена из списка освобожденных.

Необходимо вменить в обязанность поставщика на специальных налоговых режимах выписывать и вести учет счетов-фактур (кроме предприятий розничной торговли и услуг населению) и вести учет сумм освобождения.

По мнению заместителя министра финансов РФ И. Трунина, использование льгот по НДС должно быть правом, а не обязанностью компаний, которые применяют специальные налоговые режимы⁹. Это нововведение восстановило бы нейтральность НДС для налогоплательщиков на ОСНО, несколько ослабило налоговое бремя для налогоплательщиков на специальных налоговых режимах – вместо налога с оборота (выручки) вводится НДС, что всегда меньше. Но в связи с переходом на расчет налога на имущество по кадастровой стоимости, стандартными взносами в социальные фонды, вовлечение налогоплательщиков, применяющих спецрежимы, в НДС оборот не согласуется с основной идеей введения специальных налоговых режимов – создание более благоприятных экономических и финансовых условий деятельности предприятий: де-факто при введении таких новшеств налогоплательщик на специальном налоговом режиме облагается налогами на том же уровне, при том же объеме отчетности, что и на ОСНО, тем самым нивелируются предполагаемые преимущества специального налогового режима.

Освобождение от НДС в рамках общей системы налогообложения

В российском налоговом законодательстве нет льготного режима налогообложения для малых предприятий производственной сферы. В розничной торговле и сфере оказания услуг населению переход на специальный режим налогообложения УСН или ЕНВД дает значительную экономию по налогам по сравнению с ОСНО, что не реализуется в

производственной сфере. Переход производителей на специальные режимы налогообложения катастрофически ухудшает финансовые условия их деятельности, непродуманная система освобождений от НДС провоцирует предприятия на уклонение от налогов, повышает криминальный фон.

Гармонизация общей системы налогообложения и специальных налоговых режимов решает эту проблему [2], однако переход от одного режима налогообложения на другой связан со значительными издержками. Позиция автора состоит в том, что предприятия производственной сферы должны применять ОСНО, но для этого требуется существенная доработка законодательства.

Видится возможным предоставление льготного режима освобождения от исполнения обязанности налогоплательщика НДС в рамках ОСНО при усовершенствовании нормы ст. 145 НК РФ, что сделало бы ОСНО по-настоящему комфортной системой налогообложения для микробизнеса в производственной сфере, а государственную поддержку реальной. Суть предложения следующая: уведомив налоговую службу о своем праве на освобождение от НДС, микропредприятие не теряет статус налогоплательщика НДС, выписывает счета-фактуры, ведет книгу покупок и продаж, при этом получает право не перечислять налог в бюджет до достижения предельного значения дохода, установленного НК РФ, что достигается отменой п. 5 ст. 173 НК РФ.

При достижении предельного дохода, например 50–200 тыс. евро, или же 2 млн руб. за квартал, как установлено в настоящее время ст. 145 НК РФ, без выполнения сложных процедур, связанных с переходом со спецрежима на ОСНО (и наоборот), предприятие автоматически становится плательщиком НДС.

При этом необходимо запретить применение режима освобождения от НДС на ОСНО предприятиями оптовой торговли (как и специальных налоговых режимов).

⁹ Трунин И.В. Использование льгот по НДС должно быть правом, а не обязанностью компаний.
URL: http://minfin.ru/ru/presscenter/id_4=32764

Как отмечалось, реальное освобождение от НДС – не просто отказ государства от части потенциальных доходов, а де-факто бюджетное финансирование. Ведя учет счетов-фактур в книге продаж и покупок, налогоплательщик учитывает объем государственной поддержки, а получение освобождения от НДС должно быть увязано с уплатой других налогов и взносов в страховые фонды, таким образом налоговые органы смогут контролировать деятельность микропредприятия с целью не допустить применения схем уклонения от налогов.

Очевидно, предельное значение дохода для освобождения от исполнения обязанности налогоплательщика НДС должно исходить от возможностей бюджета, а также важно исключить возможность дробления бизнеса – весь МСБ может уйти в зону без НДС. Представляется, что подобная сумма находится в пределах 3–12 млн руб. Для унификации всех программ поддержки МСБ необходимо пересмотреть Постановление Правительства РФ от 04.04.2016 № 265 «О предельных значениях дохода от предпринимательской деятельности для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства», которым установлены критерии отнесения предприятий к микро- – 120 млн руб. в год, малым – 800 млн руб. в год, средним – 2 млрд руб. в год, по доходу и количеству работающих в

зависимости от отраслей экономики, которые не отражают реальные обороты микро-, малых и средних предприятий в РФ – необходимо по крайней мере на порядок уменьшить эти значения.

Выводы

Российское законодательство об НДС несовершенно на концептуальном уровне, требуется его реформирование, приводящее в соответствие название налога с его экономической сущностью и объектом налогообложения.

Основные положения предлагаемой концепции реформирования гл. 21 НК РФ следующие:

- изменение названия гл. 21 НК РФ на «Налог на товары и услуги» (НТУ);
- установление непредпринимательского конечного потребления физических и юридических лиц в качестве объекта налогообложения.

Трактовка российского НДС как налога на конечное потребление (налог на товары и услуги, НТУ) устраняет основное противоречие гл. 21 НК РФ – несоответствие названия налога его экономической сущности, вносит определенность в объект налогообложения, тем самым приводит к созданию логически цельного и внутренне согласованного документа.

Список литературы

1. Синельников С. и др. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. М.: ИЭПП, 2000.
2. Давлетшин Т.Г. Нейтральность НДС и гармонизация налоговых режимов // Налоговый вестник. 2015. № 10. С. 64–67.
3. Colm G. The Ideal Tax System. *Social Research*, 1934, vol. 1, no. 3, pp. 319–342.
4. Туфетулов А.М., Давлетшин Т.Г., Синникова Ю.М. Проблемы и перспективы применения спецрежима для сельхозпроизводителей // Налоговый вестник. 2013. № 3. С. 53–58.
5. Пансков В.Г. Возможные пути решения проблемы незаконного возмещения НДС // Финансы. 2011. № 8. С. 37–42.
6. Казакова М., Кнобель А., Соколов И. Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога. М.: ИЭПП, 2010. 128 с.

7. *Кашин В.А., Абрамов М.Д.* Промышленная политика и налоговое регулирование. М.: ИПР РАН, 2015. 164 с.
8. *Тюпакова Н.Н.* Методологические аспекты совершенствования механизма исчисления налога на добавленную стоимость // *Финансы*. 2010. № 6. С. 39–43.
9. *Пансков В.Г.* Собираемость НДС: резервы есть, возможности не используются // *Финансы*. 2016. № 3. С. 22–27.
10. *Ручкина Г.Ф., Терехова Е.В.* Общие и проблемные аспекты правового регулирования налога на добавленную стоимость // *Юридический мир*. 2014. № 1. С. 44–50.
11. *Пансков В.Г.* Проблемы налогообложения добавленной стоимости // *Налоговый вестник*. 2003. № 5. С. 31–33.
12. *Шелкунов А.Д.* Принцип нейтральности НДС и подходы судебной практики // *Закон*. 2014. № 4. С. 159–164.
13. *Сибиряков Н.А.* Налог на добавленную стоимость: основные условия для применения вычета по НДС // *Налоги*. 2015. № 2. С. 8–14.
14. *Вахитов Р.Р.* Возврат НДС в практике Европейского суда по правам человека // *Налоговед*. 2006. № 1. С. 7–10.
15. *Горский И.В.* Налоговая политика России начала XXI века // *Налоговый вестник*. 2007. № 7. С. 9–13.
16. *Демин А.В.* Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права // *Вопросы правоведения*. 2012. № 1. С. 158–173.
17. *Цидилина И.А.* К вопросу об унификации правового регулирования косвенного налогообложения в условиях интеграции России в мировое сообщество // *Налоги-журнал*. 2014. № 2. С. 43–45.
18. *Гурвич Е.Т., Суслина А.Л.* Динамика собираемости налогов в России: макроэкономический подход // *Финансовый журнал*. 2015. № 4. С. 22–33.
URL: <http://www.eeg.ru/files/lib/02092015.pdf>

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

REFORMING CHAPTER 21 OF THE RUSSIAN TAX CODE: FROM VAT TO GST**Takhir G. DAVLETSHIN**OOO Burovye i Neftepromyslovye Nasosy (Oil-rig and oilfield pumps), Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
shentmz@yandex.ru**Article history:**Received 9 June 2017
Received in revised form
29 June 2017
Accepted 25 July 2017
Available online
29 August 2017**JEL classification:** H20, H25,
H30**Keywords:** value added tax,
goods and services tax,
general taxation system, tax
harmonization, indirect tax**Abstract****Subject** The article explores internal contradictions of Chapter 21 'Value Added Tax' of the Russian Tax Code at the conceptual level, which are associated with inconsistency of the name of the tax and its economic substance.**Objectives** The study aims to analyze shortcomings and deficiencies in the Russian laws on VAT and develop remedial actions.**Methods** The study draws on general scientific approaches and methods.**Results** The analysis of articles of Chapter 21 shows that in Russia, as in the EU countries, VAT is not a value-added tax. There is a final consumption tax, or a tax on non-entrepreneurial purchases levied 'in the form of VAT'. Chapter 21 of the Tax Code prevents from correct interpretation of the economic substance of the tax due to internal contradictions inherent in the very framework of the Russian Tax Code: the name of the tax does not correspond to its economic substance; object of taxation does not correspond to the real object of taxation, i.e. final consumption.**Conclusions** It is crucial to reform Chapter 21 of the Tax Code and harmonize the tax name and its economic substance. I underpin the need for a new version of Chapter 21 titled *Goods and Service Tax (GST)* and offer its major provisions, which will eliminate internal contradictions and uncertainties of the Tax Code.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

Please cite this article as: Davletshin T.G. Reforming Chapter 21 of the Russian Tax Code: From VAT to GST. *Finance and Credit*, 2017, vol. 23, iss. 32, pp. 1930–1943.
<https://doi.org/10.24891/fc.23.32.1930>**References**

1. Sinel'nikov S. et al. *Problemy nalogovoi sistemy Rossii: teoriya, opyt, reforma* [Problems of Russia's tax system: Theory, experience, reform]. Moscow, IEPP Publ., 2000.
2. Davletshin T.G. [Neutrality of VAT and harmonization of tax regimes]. *Nalogovyi Vestnik = Tax Bulletin*, 2015, no. 10, pp. 64–67. (In Russ.)
3. Colm G. The Ideal Tax System. *Social Research*, 1934, vol. 1, no. 3, pp. 319–342.
4. Tufetulov A.M., Davletshin T.G., Sinnikova Yu.M. [Problems and prospects for special regimes for agricultural producers]. *Nalogovyi Vestnik = Tax Bulletin*, 2013, no. 3, pp. 53–58. (In Russ.)
5. Panskov V.G. [Possible ways to solve the problem of illegal VAT compensation]. *Finansy = Finance*, 2011, no. 8, pp. 37–42. (In Russ.)
6. Kazakova M., Knobel' A., Sokolov I. *Kachestvo administrirovaniya NDS v stranakh OESR i Rossii. Reformirovanie rossiiskoi sistemy vzimaniya naloga* [Quality of VAT administration in OECD countries and Russia. Reform of the Russian system of tax collection]. Moscow, IEPP Publ., 2010, 128 p.
7. Kashin V.A., Abramov M.D. *Promyshlennaya politika i nalogovoe regulirovanie* [Industrial policy and tax regulation]. Moscow, MEI RAS Publ., 2015, 164 p.

8. Tyupakova N.N. [Methodological aspects of perfecting the mechanism of value added tax assessment]. *Finansy = Finance*, 2010, no. 6, pp. 39–43. (In Russ.)
9. Panskov V.G. [VAT collection: There are reserves but opportunities are not exploited]. *Finansy = Finance*, 2016, no. 3, pp. 22–27. (In Russ.)
10. Ruchkina G.F., Terekhova E.V. [General and controversial aspects of legal regulation of the value added tax]. *Yuridicheskii mir = Juridical World*, 2014, no. 1, pp. 44–50. (In Russ.)
11. Panskov V.G. [Problems of value added tax]. *Nalogovyi Vestnik = Tax Bulletin*, 2003, no. 5, pp. 31–33. (In Russ.)
12. Shelkunov A.D. [Principle of neutrality of VAT and court practice approaches]. *Zakon = Law*, 2014, no. 4, pp. 159–164. (In Russ.)
13. Sibiryakov N.A. [Value added tax: Main conditions for applying the tax deduction under VAT]. *Nalogi = Taxes*, 2015, no. 2, pp. 8–14. (In Russ.)
14. Vakhitov P.P. [VAT Refund in the European Court of Human Rights]. *Nalogoved*, 2006, no. 1, pp. 7–10. (In Russ.) URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=12883947>
15. Gorskii I.V. [Tax policy of Russia at the beginning of the 21st century]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 2007, no. 7, pp. 9–13. (In Russ.)
16. Demin A.V. [The Certainty of Taxation as a Fundamental Principle of the Tax Law]. *Voprosy pravovedeniya*, 2012, no. 1, pp. 158–173. (In Russ.)
17. Tsidilina I.A. [To a question of unification of legal regulation of the indirect taxation in the conditions of integration of Russia into the world community]. *Nalogi-zhurnal = Taxes (Journal)*, 2014, no. 2, pp. 43–45. (In Russ.)
18. Gurvich E.T., Suslina A.L. [Dynamics of tax collection in Russia: A macroeconomic approach]. *Finansovyi zhurnal = Financial journal*, 2015, no. 4, pp. 22–33. (In Russ.) URL: <http://www.eeg.ru/files/lib/02092015.pdf>

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.