

СОБИРАЕМОСТЬ НДС. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ***Тахир Габдрашитович ДАВЛЕТШИН**

директор ООО «Буровые и нефтепромысловые насосы», Казань, Российская Федерация
shentmz@yandex.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 9864-6843

История статьи:

Reg. № 1341/2016
Получена 15.11.2016
Получена в доработанном
виде 29.11.2016
Одобрена 13.12.2016
Доступна онлайн
15.10.2019

УДК 336.221.24
JEL: H25, H26, H30

Ключевые слова:

собираемость налогов,
налоговое
администрирование,
потенциальные сборы,
добавленная стоимость,
конечное потребление

Аннотация

Предмет и тема. Проведены детальный расчет потенциальных налоговых сборов по НДС и оценка его собираемости исходя из объема и структуры конечного потребления. Подвергнуты критическому анализу принятая Минфином России методика прогнозирования поступлений в бюджет НДС и оценки его собираемости, экспертные оценки собираемости НДС, основанные на статистических данных о добавленной стоимости по экономике и потребительских расходах населения. Исследованы недостатки главы 21 Налогового кодекса РФ, которые являются первопричинами проблем в администрировании и уплате НДС, разброса в оценках собираемости: несоответствие сущности налога его названию, объекту налогообложения, отсутствие гармонизации налоговых режимов.

Цели. Анализ потенциальных сборов НДС в бюджет.

Методология. Общенаучные подходы и методы.

Результаты. Основной вклад в налоговые сборы вносит потребление физических лиц и домохозяйств. Согласно расчетам собираемость НДС близка к 100%, что согласуется с данными Минфина России, который оценивает собираемость на уровне 96%. Однако это не свидетельствует о благополучии в администрировании НДС: существующая ситуация связана с трудностями возмещения НДС из бюджета уплаченного при приобретении товаров (работ, услуг) налога, а также двойного налогообложения налогоплательщиков на специальных налоговых режимах, что нарушает принцип нейтральности НДС. Проанализирована эффективность автоматизированной системы контроля за уплатой НДС (АСК НДС-2), ее роль в увеличении собираемости НДС, предложены меры для эффективного функционирования системы – уменьшение порога работы на специальных налоговых режимах.

Выводы. Методика прогнозирования поступлений НДС на основе данных о конечном потреблении дает исчерпывающую информацию о состоянии дел в администрировании НДС и должна стать основной в прогнозировании и планировании поступлений по НДС в бюджет Российской Федерации.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Для цитирования: Давлетшин Т.Г. Собираемость НДС. Методологические аспекты // *Международный бухгалтерский учет*. – 2019. – Т. 22, № 10. – С. 1124 – 1138.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.10.1124>

Введение

Анализу собираемости налога на добавленную стоимость посвящено множество исследований, собираемость разными специалистами оценивается от 10% до 100% с лишним, при

этом оценки носят в основном экспертный характер.

Минфин России оценивает собираемость НДС в 94–97%, эта цифра на первый взгляд кажется неправдоподобной ввиду того, что уклонение от НДС является одним из самых распространенных видов правонарушений в налоговой сфере. Поэтому представляется важным определить потенциальный уровень

* Статья подготовлена по материалам журнала «Финансы и кредит». 2017. Т. 23. Вып. 2.
URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.2.64>

налоговых сборов, уровень собираемости налога, а если собираемость высокая и согласуется с цифрами Минфина РФ, то за счет чего это достигается.

Налог на добавленную стоимость в числе основных косвенных

Он является одним из важнейших бюджетобразующих налогов во всех государствах, в которых он существует (во Франции – 45%, в Великобритании и Италии – 25% налогов и сборов), в том числе и в России, доля которого в доходах федерального бюджета доходит до 30%. Поэтому вопросы собираемости НДС, реальных размеров потерь для бюджета от применения различных схем уклонения от уплаты НДС или его возмещения – важны [1–13].

НДС в настоящее время введен в 160 государствах, причем в подавляющем большинстве из них применяется принцип страны назначения – НДС взимается в стране потребления товара не зависимо от места его происхождения. Он устанавливается в форме налога на конечное потребление с разными ставками на различные виды товаров (работ, услуг), для расчета суммы налога к уплате в бюджет применяется зачетный метод по счетам (invoice-credit system). Зачетная схема исчисления и уплаты НДС является наименее затратной и наиболее эффективной. В соответствии с этой схемой, на основании которой построен и российский НДС, по итогам каждого налогового периода налогоплательщик исчисляет сумму налога как долю от всего объема реализованных налогооблагаемых товаров (работ, услуг), а сумму налоговых обязательств перед бюджетом – как разницу между указанной суммой и суммой налога, уплаченного поставщикам (и/или таможенным органам) в данном налоговом периоде при приобретении (и/или импорте) налогооблагаемых товаров, работ или услуг [14].

При этом фактическим плательщиком налога выступает конечный потребитель, сумма НДС включена в цену товара (работ, услуг,

имущественных прав), предприниматель же, хотя и вовлечен в процесс взимания налога, является своего рода сборщиком, исполняющим свою часть обязанности по перечислению в бюджет налога, согласно принятому в стране методу, при этом налог (и ставка налога) не влияет на финансовый результат деятельности предпринимателя, из чего следует его экономическая нейтральность.

Однако в российском законодательстве имеются противоречия: назван он – налог на добавленную стоимость, объектом налогообложения выступает реализация товаров (работ, услуг, имущественных прав) (ст. 146 НК РФ), налоговая база же установлена как сумма выручки (ст. 153 НК РФ), а по существу НДС в России, как и в ЕС, – это налог на конечное потребление. Эти противоречия влекут за собой проблемы в понимании налога, неопределенность в объекте налогообложения и налоговой базе и, как следствие, разные толкования сущности НДС [15]. Он является инструментом в политических дебатах, вопрос подхватывается публицистами от экономики, принимает гипертрофированные формы – некоторые называют цифры собираемости НДС на уровне 10–30%. Некорректным оценкам способствуют разночтения НК РФ, обусловленные тем, что объектом налогообложения названа реализация товаров (работ, услуг, имущественных прав), понятие собираемости налогов допускает множество вариантов толкования. Поэтому необходимо реформирование гл. 21 НК РФ, в которой объектом налогообложения НДС будет выступать конечное потребление.

Существующие оценки собираемости НДС и их недостатки

В настоящей работе под «собираемостью налога» подразумевается показатель, характеризующий отношение фактически собранного объема налоговых платежей к тому объему, который теоретически мог бы быть получен с фактической налоговой базы

при полном исполнении налоговых обязательств всеми налогоплательщиками.

В научной литературе встречается такое понятие, как «коэффициент собираемости (эффективности) НДС по методике МВФ». Он подразумевает соотношение собранного налога к доле ВВП на потребление в процентах, деленное на ставку НДС, то есть характеризует вклад каждого процента ставки НДС в бюджет и не отражает уровень собираемости данного налога. В разные годы этот показатель колеблется в пределах 42–50%.

Согласно принятой Минфином России методике под собираемостью принято понимать соотношение фактически уплаченного объема налогов к начисленному. При таком подходе учитывается налоговая база законопослушных налогоплательщиков, и собираемость налогов будет приближаться к 100%, а 96% собираемости обусловлено неплатежеспособностью законопослушных налогоплательщиков.

Расчет собираемости по методу «уплачено/начислено» не дает возможности оценить потенциальный объем поступлений в бюджет, поскольку не учитывает масштабы уклонения от налогообложения, не позволяет установить реальную налоговую базу, а также выявлять влияние различных макроэкономических факторов на уровень собираемости налога.

Минфин России производит расчет предполагаемых поступлений в бюджет НДС исходя из прогнозов совокупного начисленного НДС по всей экономике за минусом налоговых вычетов за предыдущий год с учетом прогнозируемой инфляции и роста ВВП.

Так, из пояснительной записки к проекту Федерального закона «О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» следует, что суммы начисленного налога на добавленную стоимость и налоговых вычетов, за исключением вычетов по ввозимым товарам и

товарам, реализуемым по нулевой ставке, на 2014 г. составляют 34 120 801 млн руб. (46,54% к ВВП) и 28 780 895,6 млн руб. (39,26% к ВВП) соответственно. При определении начисленного налога в процентах к ВВП учтена сложившаяся доля начисленного налога по оценке налоговой базы за 2013 г. (46,12% к ВВП) с учетом прироста на 0,42%; при определении основных налоговых вычетов – сложившаяся доля основных налоговых вычетов в сумме начисленного налога (84,4%) с учетом снижения на 0,05% (84,35%) в связи с планируемым уменьшением налоговых вычетов по капитальному строительству.

Таким образом, с учетом начисленного налога – 34 120 801 млн руб. (46,54% к ВВП), – общей суммы налоговых вычетов с учетом вычетов по ввозимым товарам и товарам, реализуемым по нулевой ставке – 31 911 950,2 млн руб. (43,53% к ВВП), – уровня собираемости (97%), рассчитанного по оценке 2013 г. с ростом на 1%, расчетная сумма налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ определена в размере 2 142 585,2 млн руб.

Насколько эта методика далека от действительности, объяснять не приходится: начисленный налог в размере 34 120 801 млн руб. (46,54% к ВВП) и общая сумма налоговых вычетов, составившая 31 911 950,2 млн руб. (43,53% к ВВП) приняты за реальность, собираемость налога принята за 96% как аксиома. Задача Минфина России и ФНС РФ не снижать налоговые поступления относительно уровня предыдущих лет с учетом прогнозируемой инфляции и роста ВВП, поэтому в следующем году также закладывается и достигается высокий уровень собираемости.

Что касается налоговых поступлений по ввозимым товарам, здесь большая ясность: поступление НДС на товары (работы, услуги), ввозимые на территорию Российской Федерации, в федеральный бюджет на 2014 г. прогнозировался в сумме 1 813 764,7 млн руб. (2,47% к ВВП) и определялся исходя из

объема импорта. Хотя в случае с НДС по ввозимым товарам в последние годы произошло непредвиденное: рост курса доллара и падение физического объема импорта. Но в итоге первое компенсировало второе, и поступления в бюджет НДС в рублях несколько выросли.

Принятая Минфином России методика расчета прогнозных цифр поступлений в бюджет НДС и его собираемости продиктованы действующим законодательством: ст. 153 НК РФ в качестве налоговой базы НДС устанавливает сумму выручки. Поэтому Минфин России суммирует начисленный налог по всей экономике, который априори есть сумма деклараций законопослушных налогоплательщиков, и вычитает из него налоговые вычеты по всей экономике, в данном случае декларации всех налогоплательщиков, в том числе и незаконопослушных. Налоговая база НДС по всей экономике не коррелирует ни с одним из макроэкономических показателей, а начисленный налог 34,1 трлн руб., составляющий 46,54% к ВВП, показывает – такого налога быть не может, надо менять законодательство.

Ученые В.А. Кашин и М.Д. Абрамов [16], рассчитывают потенциальный НДС исходя из совокупной добавленной стоимости в экономике. Из суммы валовой добавленной стоимости (57,5 трлн руб. в 2013 г.) исследователи исключают сумму 18,4 трлн руб. добавленной стоимости, не подлежащей обложению НДС, добавленную стоимость предприятий, работающих на специальных налоговых режимах (УСН, ЕНВД, ЕСХН, ЗАТО) и с учетом того, что некоторые товары облагаются НДС по ставке 10%, приходят к выводу о том, что в 2013 г. ФНС РФ должна была собрать НДС в размере 6,4 трлн руб., а собрала 1,9 трлн руб., то есть собираемость налога составила $1,9 : 6,4 \cdot 100 \% = 29,7 \%$. Однако, во-первых, авторы не учли, что налогом облагается только добавленная стоимость, которая идет на потребление (по данным Росстата доля расходов на конечное

потребление в структуре российского ВВП в 2013 г. составила 69%). Они даже не попытались произвести оценку доли ВВП, идущей на потребление. Во-вторых, собранная сумма НДС указана неверно – без учета НДС по ввозимым товарам совокупные поступления в бюджет НДС в 2013 г. составили 3,54 трлн руб. Таким образом, оценка собираемости НДС исходя из объема ВВП, направленного на потребление, дает результат, сопоставимый с фактическим поступлением в бюджет НДС. Тем не менее оценка доли добавленной стоимости, направленной на потребление, и ее структура трудно поддаются расчету, к тому же российский НДС по сути является налогом не на добавленную стоимость, а на потребление. Поэтому в качестве налоговой базы для расчета собираемости НДС целесообразно использовать объем конечного потребления, который, помимо прочего, хорошо исследован.

Методика оценки потенциальной суммы НДС и его собираемости на основе объема конечного потребления в качестве налоговой базы исходя из потребительских расходов физических лиц и непроизводственных материальных расходов юридических лиц используется в ЕС. Например, в Великобритании составляется расчет потенциальных налоговых сборов по НДС (VAT Theoretical Tax Liability, VTTL) на основе национальных данных о потреблении, которые впоследствии сравниваются с фактическими поступлениями НДС для определения разрыва в поступлениях (VAT tax gap). Величина данного разрыва за период с 2002 по 2007 г. колеблется в пределах от 12,4 до 16,1% VTTL. В других европейских странах проводятся менее строгие оценки, которые также свидетельствуют о том, что потери от неуплаты НДС в результате мошенничества составляют около 10% общего объема поступлений налога [1].

Методика определения потенциальных налоговых сборов и собираемости по реальным показателям конечного потребления устраняет все неясности и неопределенности,

поскольку уровень потребления поддается детальной оценке. Установление в НК РФ конечного потребления товаров (работ, услуг) физических и юридических лиц как объекта налогообложения НДС устранило бы множество противоречий [15].

Свои оценки потенциальных налоговых поступлений НДС исходя из потребительских расходов населения делают сторонники прямого метода начисления НДС – С.Ю. Глазьев, М.Д. Абрамов, В.А. Кашин и др. Однако ученые не уделяют должного внимания всем аспектам налогообложения, а ограничиваются поверхностными суждениями, в результате приходят к неверным выводам о низкой собираемости налога. Так, исходя из совокупных потребительских расходов россиян в 2013 г. (43,684 трлн руб.), С.Ю. Глазьев¹ приходит к заключению, что номинальный налог должен составить 7,997 трлн руб., в то время как реальные поступления в бюджет НДС составили 2 трлн руб., таким образом, собираемость находится на уровне 25–30%. «Спрашивается, куда подевались остальные 5,886 трлн рублей?» – вопрошает С.Ю. Глазьев и делает заключение: «Можно предположить, что они были либо присвоены при реализации товаров в торговой сети, в том числе посредниками, либо уворованы под предлогом возврата псевдо-НДС с фиктивного экспорта, либо по цепочкам платежей каким-то образом попали предприятиям, изготовителям конечной продукции, вместе с платежами за ее реализацию».

Исследователем не принят во внимание тот факт, что не все потребительские расходы населения идут на приобретение товаров (работ, услуг, имущественных прав), облагаемых НДС, а также в цепочке производства и торговли имеются «освобожденцы» от НДС. Так же неправильно указана сумма поступлений в бюджет: не учтена сумма НДС по ввозимым товарам, совокупные поступления в бюджет НДС в 2013 г. составили 3,54 трлн руб. (по данным Казначейства РФ).

¹ Глазьев С.Ю. Ликбез в защиту рубля и национальной финансовой политики // Промышленные ведомости. 2015. № 2.

Не выдерживают критики категоричные утверждения о триллионных суммах незаконного возмещения НДС экспортерами, о которых заявляют В.А. Кашин, М.Д. Абрамов [16], основываясь на статистических данных о том, что за 2000–2012 гг. при увеличении экспорта российской продукции в 5,2 раза сумма возмещения НДС экспортерам увеличилась в 16 раз.

Однако данные утверждения требуют обоснования, которого нет. За эти годы произошел взрывоподобный рост затрат, необходим детальный анализ этого фактора. По данным Ю.В. Синяк, А.Ю. Колпакова [17], за период 2000–2011 гг. величина удельных операционных затрат в нефтедобывающем секторе выросла с 32,9 до 138,8 долл. США/т (рост в 4,2 раза), в сегменте магистрального трубопроводного транспорта нефти с 3,2 до 66 долл. США/т, (более чем в 20 раз), в сегменте нефтепереработки с 8,2 до 182,1 долл. США/т, (более чем в 20 раз) и т.д. Рост начисленной заработной платы в 2000 г. – 2 223 руб./мес. В 2012 г. – 26 690 руб./мес. – 12-кратный рост. Кроме этого, многократно выросли удельные капитальные затраты во всех экспортоориентированных отраслях экономики. Нет информации, за счет чего достигнут 5-кратный рост экспорта – увеличения ли цен, или же имеется рост и физического объема экспорта. Также нет анализа статуса экспортеров – это сами производители или специальные внешнеторговые фирмы. Без этого невозможно определить, выросли нарушения, или нет.

Основываясь на ошибочных суждениях, авторы ставят под сомнение целесообразность института НДС в РФ либо предлагают изменения в НК РФ, де-факто превращающие НДС из косвенного налога в прямой, что является анахронизмом, противоречит тенденциям развития налоговой системы и за рубежом, к тому же усложняет бухгалтерский учет.

Ученые Г.Ф. Ручкина, Е.В. Терехова [18] рассматривают вопросы, касающиеся

проблемных аспектов НДС, однако анализ статьи только подтверждает, что проблема столь запущенная и запутанная, что даже специалисты не имеют ясного представления о сущности НДС в России и о собираемости налога. Без необходимого детального анализа утверждается, что федеральный бюджет теряет огромные финансовые ресурсы вследствие недобросовестности налогоплательщиков, в результате чего поступления на порядок ниже, чем должны быть исходя из существующей налоговой базы.

Далее в той же статье утверждается, что по различным статистическим данным, государство теряет около 25% налоговых поступлений НДС. Несмотря на противоречивость статьи, она не худшая из множества работ, посвященных данной тематике.

Среди «инноваций» в налоговой сфере, порожденных непониманием сущности НДС, можно упомянуть предложения различных ученых о распределении НДС между региональным и федеральным бюджетами в пропорции 50/50, установлении для отдельных отраслей экономики льготных ставок НДС, обложении НДС доходов банков и страховых компаний, отмене возмещения НДС экспортерам и т.п.

Описанное подтверждает, что несовершенство законодательства об НДС, связанное с несоответствием названия налога, объекта налогообложения и налогооблагаемой базы и сущности налога, вводит в заблуждение даже специалистов и, как следствие, порождает хаос в администрировании налога и столь широкий диапазон разброса оценок собираемости НДС.

Структура конечного потребления в разрезе субъектов потребления и вклад каждой категории потребителей в поступления НДС

По критерию территориальности потребления можно выделить внутреннее потребление и экспорт.

Экспорт продукции облагается НДС по ставке 0%, оплаченный экспортерами налог полностью возмещается из бюджета, таким образом, экспорт не дает вклада в бюджет. Однако из-за сложностей возмещения из бюджета часть законопослушных налогоплательщиков не могут получить возврат уплаченного НДС (происходит переплата), а недобросовестные могут получить незаконное возмещение из бюджета (хищение бюджетных средств), но эти суммы не могут оказать значительного влияния на собираемость в целом.

Внутреннее потребление можно сгруппировать по категориям потребителей:

- личное потребление (физических лиц, домохозяйств);
- потребление организаций (небюджетных);
- государственное потребление, в том числе потребление бюджетных организаций.

Для целей определения потенциального сбора НДС рассмотрим структуру конечного потребления в разрезе субъектов потребления и потенциального вклада каждой категории потребителей в сумму поступлений в бюджет НДС с учетом качественных параметров потребления – производственного и непроизводственного.

Государственное потребление не дает вклада в сумму поступлений в бюджет НДС, так как вся сумма НДС, оплаченная поставщикам товаров (работ, услуг, имущественных прав), поступает в бюджет при производстве и обращении (за исключением доли в НДС «освобожденных» в цепочке производства и обращения). Таким образом, государственное потребление дает незначительный вклад в НДС со знаком «минус».

Потребление организаций качественно можно разделить на производственное и непроизводственное. Производственное потребление – использование ресурсов: орудий труда, сырья, материалов, энергии, информация, рабочей силы и т.д. в процессе

производства для создания новых продуктов, облагаемых НДС.

Потребление организаций в основном производственное. При отлаженной системе налогообложения бремя уплаты НДС ложится на конечного потребителя, и не должно ложиться на предпринимателей, то есть производственное потребление не дает вклада в сумму поступлений в бюджет НДС. Однако из-за проблем в возмещении из бюджета налога, уплаченного при приобретении товаров (работ, услуг и пр.), часть налогоплательщиков вынужденно платит НДС из финансовых результатов, что увеличивает поступления в бюджет НДС по сравнению с теоретически возможным.

К увеличению поступлений в бюджет НДС приводит широкое применение специальных налоговых режимов из-за отсутствия гармонизации. Эти суммы незначительны, к тому же они нивелируются оптимизацией налогов через фирмы-однодневки.

Не возмещается из бюджета НДС, уплаченный при приобретении товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не используются для создания товаров, облагаемых НДС (конечное потребление юридических лиц), эти суммы малы, поэтому в данном исследовании мы их не учитываем.

Особая категория юридических лиц – те, чьи товары (работы, услуги) не облагаются НДС, при этом они сами являются плательщиками этого налога при приобретении ресурсов (банки, страховые компании и пр.). Данная сумма НДС может составить несколько десятков миллиардов рублей.

Таким образом, основной вклад в сумму поступлений в бюджет НДС дает личное потребление физических лиц и домохозяйств, это триллионы рублей.

Потенциальные налоговые сборы НДС исходя из объемов конечного потребления

В настоящей работе потенциальные налоговые сборы НДС рассчитаны на основании данных

Росстата, Казначейства и ФНС РФ о потребительских расходах населения, структуре товарной номенклатуры, о поступлении налогов в бюджетную систему, налоговых режимах организаций торговли и услуг, установленных налоговых ставках.

Согласно НК РФ разные товары (работы, услуги, имущественные права) облагаются разными ставками 18%, 10 и 0%, есть необлагаемые товары (работы, услуги, имущественные права). Часть расходов не связана с приобретением – это налоги и другие обязательные сборы.

Структура использования доходов населения России, по данным Росстата, в 2013 г. (из общей суммы в 43,7 трлн руб.) следующая (выделены курсивом необлагаемые товары, услуги и расходы, не связанные с приобретением):

- покупка товаров и оплата услуг – 73,4% (32,8 трлн руб.), из них:
 - покупка товаров – 55,7% (24,9 трлн руб.);
 - оплата услуг – 15,5% (6,93 трлн руб.);
 - прочее – 2,2% (0,97 трлн руб.);
- расходы на покупку недвижимости – 3,9% (1,75 трлн руб.);
- обязательные платежи и разнообразные взносы – 11,5% (5,14 трлн руб.);
- *сбережения во вкладах и ценных бумагах – 6,3% (2,81 трлн руб.);*
- *финансовые операции – 4,7% (2,1 трлн руб.);*
- *изменение средств на счетах индивидуальных предпринимателей – 4,5% (2,03 трлн руб.);*
- *изменение задолженности по кредитам – минус 5,2% (–2,31 трлн руб.);*
- *деньги, отосланные по переводам – 0,2% (75 млрд руб.);*

- прочее – 0,3% (105 млрд руб.);
- превышение доходов над расходами – 0,7% (332 млрд руб.).

Таким образом, вклад в поступления в бюджет НДС дает 77,3% расходов населения, что составляет 34,55 трлн руб.

Рассмотрим более подробно структуру этих расходов и определим потенциальную сумму поступлений НДС в бюджет с учетом товаров (работ, услуг) с налоговыми ставками 18% и 10% и доли в продажах налогоплательщиков, освобожденных от уплаты НДС в бюджет по налогооблагаемым товарам (работам, услугам).

Услуги (в скобках сумма НДС):

- расходы на транспорт – 2,9% (1,29 трлн руб. $\cdot 0,18/1,18 = 197$ млрд руб.);
- оплата услуг связи – 2,7% (1,23 трлн руб. $\cdot 0,18/1,18 = 188$ млрд руб.);
- оплата жилья и коммунальных услуг – 4,5% (2,02 трлн руб. $\cdot 0,18/1,18 = 308$ млрд руб.);
- оплата бытовых услуг – 1,7% (750 млрд руб. $\cdot 0,3 \cdot 0,18/1,18 = 34$ млрд руб.); коэффициент 0,3 взят исходя из того, что доля материальных расходов в бытовых услугах мала, поставщики услуг, как правило, применяют спецрежимы налогообложения);
- оплата услуг системы образования – 1% (449 млрд руб. $\cdot 0,3 \cdot 0,18/1,18 = 20$ млрд руб.);
- расходы на путевки в санатории и дома отдыха, туризм и медицинские услуги – 1,4% (647 млрд руб. $\cdot 0,3 \cdot 0,1/1,1 = 17,6$ млрд руб.);
- расходы на кино, театры и другие зрелища – 0,4% (165 млрд руб. $\cdot 0,3 \cdot 0,18/1,18 = 7,5$ млрд руб.);
- прочие услуги – 0,8% (369 млрд руб. $\cdot 0,18/1,18 = 56,3$ млрд руб.).

Итого потенциальные сборы НДС по виду экономической деятельности «услуги» составляют 828 млрд руб.

Расходы на покупку недвижимости составляют 3,9% (1,75 трлн руб. $\cdot 0,5 \cdot 0,18/1,18 = 133$ млрд руб.), коэффициент 0,5 взят исходя из того, что часть жилья покупается на вторичном рынке, а услуги застройщиков жилья освобождены от НДС).

По данным Росстата, в 2013 г. объем розничной торговли составлял 23,668 трлн руб. (53% потребительских расходов), где были совершены основные покупки, и покупки товаров с использованием банковских карт – 982 млрд руб. (2,2%), прочее – 950 млрд руб. (2,1%), всего 25,6 трлн руб. (57,3%).

По структуре товарной номенклатуры 45% – продовольственные товары, 55% – промышленные товары, в том числе фармацевтические. В то же время 35% товаров облагается НДС по ставке 10% (лекарственные средства, продовольствие, товары детского ассортимента и пр. услуги), остальные 65% – по ставке 18%.

Кроме того, 35% объема розничной торговли приходится на крупные предприятия, 65% – малый бизнес, магазины, общепит, открытые рынки и т.д.

Потенциальные налоговые сборы НДС по линии розничной торговли (35% – ставка 10%, 65% – ставка 18%) при отсутствии «освобожденных» составляют 3 353 млрд руб., в том числе:

- по ставке 10% – $25,6 \cdot 0,35 = 8,96$ трлн руб. (в идеале $НДС = 8,96 \cdot 0,1/1,1 = 815$ млрд руб.);
- по ставке 18% – $25,6 \cdot 0,65 = 16,64$ трлн руб. (в идеале $НДС = 16,64 \cdot 0,18/1,18 = 2\,538$ млрд руб.).

Однако значительная часть розничной торговли составляют обороты малых предприятий, освобожденных от НДС.

Розничная торговля в основном занимается перепродажей товаров, произведенных крупными предприятиями, в цену которых НДС включен. Поступления в бюджет налогов и сборов от предприятий розничной торговли

незначительны и, по данным Росстата, в 2013 г. составили 327 млрд руб., в том числе НДС – 99 млрд руб. Поэтому при оценке потенциальных поступлений налога по всей цепочке производства и обращения товаров, реализуемых через розничную торговлю, целесообразно отделить те организации, где учет и контроль поставлены хорошо. Средний уровень торговой наценки в рознице, по данным Росстата, составляет 26%, таким образом, доля производителей и оптовиков в цене товара составляет $100 \cdot 1 / 1,26 = 79,4\%$, а розничной торговли $100 \cdot 0,26 / 1,26 = 20,6\%$. Потенциальные налоговые сборы НДС от предприятий розничной торговли составляют $3\,353 \text{ млрд руб.} \cdot 0,206 = 691 \text{ млрд руб.}$, то есть потери федерального бюджета из-за налоговых льгот и специальных налоговых режимов составляет почти 600 млрд руб. ($691 - 99 = 592 \text{ млрд руб.}$).

Приведенные цифры показывают, что освобождение от НДС розничной торговли де-факто приводит (уже привело) к уменьшению налоговой нагрузки на нее, а также перераспределению части потенциальных сборов НДС в пользу регионов (100% УСН) и муниципалитетов (100% ЕНВД), за что ратуют регионы и некоторые экономисты.

С учетом поступлений от предприятий розничной торговли на специальных налоговых режимах в сумме 99 млрд руб. (Росстат), потенциальные поступления НДС в бюджет по товарам, реализуемым по линии розничной торговли, составит:

$$\begin{aligned} & 99 + (815 + 2538) \cdot 0,794 = \\ & = 99 + 3\,353 \cdot 0,794 = 99 + 2\,656 = \\ & = 2\,761 \text{ млрд руб.} \end{aligned}$$

В итоге, суммируя НДС по всей цепочке производства и обращения товаров (работ, услуг, имущественных прав), реализуемых по видам «услуги», «недвижимость» и «розничная торговля», получим потенциальную сумму поступлений в бюджет НДС:

$$828 + 133 + 2\,761 = 3\,722 \text{ млрд руб.}$$

Незначительный вклад в сумму поступлений в бюджет НДС от юридических лиц (детализация требует дополнительных исследований) дают:

- расходы и инвестиции организаций в объекты, не генерирующие НДС (конечное потребление юридических лиц) – это десятки миллиардов рублей НДС;
- уплаченный налогоплательщиками НДС, чьи товары (работы, услуги) не облагаются НДС (банки, страховые компании и пр.) – в пределах ста миллиардов рублей;
- двойное налогообложение на стыке основных и специальных режимов – также в пределах ста миллиардов рублей.

Таким образом, потенциальный сбор НДС не превышает 4 трлн руб.

По данным федерального казначейства, в 2013 г. поступило в бюджет НДС 3 539 млрд руб., в том числе: по товарам, реализуемым на территории РФ – 1 868 млрд руб., по ввозимым товарам – 1 671 млрд руб.

То есть поступления в бюджет НДС близки к потенциально возможному (номинальному), ни один налог не может сравниться с ним в собираемости. Это при том, что мы не ставим под сомнение данные Росстата о денежных доходах и расходах населения, которые, по мнению экспертов, завышены, что подтверждается также анализом поступлений налога на доходы физических лиц (НДФЛ) и взносов в социальные фонды.

Потенциальные налоговые сборы и налоговый контроль

Современный уровень развития технологий позволяет существенно упорядочить налоговое администрирование и одновременно повысить его эффективность, причем как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков.

В целях существенного ограничения возможности использования схем уклонения от уплаты НДС, создания условий справедливой конкуренции для деятельности

на рынке законопослушных организаций предлагалось введение НДС-счетов [19]. Суть этих предложений состоит в том, чтобы уплата НДС по всей цепочке продвижения товара оформлялась отдельными платежными поручениями и суммы налога зачислялись на специальный счет с последующим возмещением исключительно с него.

Однако законодательство РФ (а также ЕС) пошло по иному пути: в связи с развитием информационных технологий, введением электронного документооборота, в том числе электронных счетов-фактур необходимость введения НДС-счетов отпала. С 01.01.2015 была запущена автоматизированная система контроля за уплатой НДС (АСК НДС-2) – система, которая выявляет все разрывы в цепочках уплаты. В результате появилась возможность охватить 100% контрагентов, выписывающих счета-фактуры, и оперативно выявлять разрывы в цепочках контрагентов.

Несмотря на положительный эффект в увеличении налоговых поступлений, статистические данные за 2015 г. и первую половину 2016 г. не показывают резкого роста поступлений в бюджет НДС, что также свидетельствует о том, что собираемость высока. В 2015 г. поступления НДС выросли на 12%, по оценке руководителя ФНС РФ М. Мишустина треть прироста поступлений налога обеспечена за счет улучшения налогового администрирования.

При этом отмечается косвенный положительный эффект от введения АСК НДС-2: число фирм-однодневок сократилось больше чем в два раза – с 1,7 млн в 2011 г. до 650 тыс. в январе 2016 г. При росте эффективности сбора налогов сокращается число выездных проверок. За год их число уменьшилось на 14% до 30 600, а эффективность одной выездной проверки выросла на 8% (до 9 млн руб.). За счет этого уровень взыскания доначислений увеличился до 60% (ФНС России).

Однако значительная часть микро- и малого бизнеса оказалась вне рамок действия

системы АСК НДС-2. Согласно Федеральному закону № 204-ФЗ от 19.07.2009 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» с 2010 г. налогоплательщики получили право перейти на упрощенную систему налогообложения, если доходы не превышают 45 млн руб. в год. Предполагалось, что данные правила являются временными, новый лимит будет действовать три года, а с 2013 г. вновь станет таким, каким был с начала 2009 г., то есть 15 млн руб. Тем не менее, лимит продолжает увеличиваться, в 2015 г. уровень доходов, позволяющий применять УСН и оставаться на ней, увеличен до 79,74 млн руб. в год, а согласно планам правительства в 2017 г. он может составить 120 млн руб., возможно и выше.

При эффективной работе АСК НДС-2 представляется целесообразным резко ограничить использование специальных налоговых режимов УСН и ЕСХН, порогом по годовому доходу в несколько миллионов рублей, как и во всех странах [1].

Особенность ситуации состоит в том, что бюджет напрямую не теряет в НДС, поскольку потенциальные потери бюджета из-за уклонения от налогообложения недобросовестных налогоплательщиков компенсируются за счет двойного налогообложения законопослушных, в том числе субъектов микробизнеса, не оставляя им никаких шансов оставаться в правовом поле [20]. Первоочередная задача – не увеличение ставок НДС и поступлений в бюджет, а устранение недоработок и недостатков гл. 21 НК РФ, чтобы этот налог стал действительно нейтральным и одним из самых простых в исчислении и уплате.

Для налогоплательщиков несовершенства законодательства об НДС проявляются в виде отсутствия гармонизации налоговых режимов, когда НДС превращается в налог с оборота [15], а также трудностей в возмещении НДС из бюджета налога, уплаченного при приобретении товаров (работ, услуг), из-за излишне строгих требований ФНС [21], что

приводит к двойному налогообложению законопослушных налогоплательщиков, нарушает принцип нейтральности и дискредитирует институт НДС.

Каждый раз, когда слышатся призывыкратно (даже многократно) увеличить поступления в бюджет НДС, необходимо помнить, что это налог на конечное потребление, то есть на граждан. Эти поступления и так значительны.

В 2013 г. это 3 539 млрд руб. (при населении 142 млн чел. это 25 тыс. руб. с человека).

В 2015 г. в бюджет поступило НДС 4 227 млрд руб., или же в пересчете на душу населения, 4 227 млрд руб. (29 тыс руб. с человека).

Выводы

Анализ потенциальных поступлений НДС в бюджет и его собираемости на основе данных о потреблении показывает, что собираемость высокая, близка 100% и согласуется с данными Минфина России. Это означает, что потенциал увеличения поступлений в бюджет НДС без повышения налоговой ставки практически исчерпан. Однако это не свидетельствует о благополучии в администрировании и уплате НДС, а высокая собираемость связана с трудностями возмещения НДС из бюджета уплаченного при приобретении товаров (работ, услуг и пр.) налога, а также двойного налогообложения на стыке основных и специальных режимов, что нарушает принцип нейтральности и дискредитирует институт НДС. При этом излишние усилия в борьбе с незаконным возмещением НДС не приведут к значительному увеличению поступлений в

бюджет налога, даже не приведет к «уходу в тень», а вызовут падение деловой активности и уменьшение налоговой базы. Усиление администрирования налога при несовершенстве законодательства НДС в первую очередь разрушает микробизнес, где заняты миллионы граждан, и не оставляет ему никаких шансов оставаться в правовом поле, не говоря о вхождении в него.

Важность наведения порядка в администрировании НДС, главным образом в законодательстве, объясняется тем, что без этого нельзя добиться увеличения собираемости других налогов и сборов – НДФЛ и взносов в социальные фонды, ситуация с которыми катастрофическая. Реформирование НДС не приведет к значительному увеличению поступлений в бюджет НДС, а приведет к росту поступлений НДФЛ до 1 трлн руб. и взносов в фонды социального страхования на 2 трлн руб. за счет выхода из тени серого бизнеса.

Неконструктивная полемика по НДС, в том числе о его собираемости, не завершится, пока не будет устранено основное противоречие гл. 21 НК РФ – несоответствие названия и объекта налогообложения его сути – НДС в России, как и в ЕС, – налог на конечное потребление.

Методика прогнозирования поступлений НДС на основе данных о конечном потреблении дает исчерпывающую информацию о состоянии дел в администрировании НДС и должна стать основной методикой прогнозирования и планирования поступлений по НДС в бюджет Российской Федерации.

Список литературы

1. Казакова М., Кнобель А., Соколов И. Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога. М.: ИЭПП, 2010. 128 с.
2. Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности НДС и подходы судебной практики // Закон. 2014. № 4. С. 159–164.
3. Сибиряков Н.А. Налог на добавленную стоимость: основные условия для применения вычета по НДС // Налоги. 2015. № 2. С. 8–14.
4. Борзаева П.В. Исчисление НДС по экспортным операциям // Российский налоговый курьер. 2007. № 5. С. 23–28.
5. Вахитов Р.Р. Возврат НДС в практике Европейского суда по правам человека // Налоговед. 2006. № 1. С. 7–10.
6. Горский И.В. Налоговая политика России начала XXI века // Налоговый вестник. 2007. № 7. С. 9–13.
7. Демин А.В. Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права // Вопросы правоведения. 2012. № 1. С. 158–173.
8. Пансков В.Г. Возможные пути решения проблемы незаконного возмещения НДС // Финансы. 2011. № 8. С. 37–42.
9. Чулкова Л., Ковалевская Д. Зачет и возврат сумм излишне уплаченных (взысканных) налогов // Налоговый вестник. 2014. № 3. С. 84–95.
10. Ильин А.Ю. Юридическое содержание видов, форм и методов налогового контроля // Финансовое право. 2014. № 1. С. 28–34.
11. Баценков Н.Н. Анализ практики налоговых и судебных органов по рассмотрению споров о взимании НДС // Финансовое право. 2015. № 4. С. 43–48.
12. Цидилина И.А. К вопросу об унификации правового регулирования косвенного налогообложения в условиях интеграции России в мировое сообщество // Налоги. 2014. № 2. С. 43–45.
13. Гурвич Е.Т., Суслина А.Л. Динамика собираемости налогов в России: макроэкономический подход // Финансовый журнал. 2015. № 4. С. 22–33.
14. Синельников С. и др. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа: в 2 т. М.: ИЭПП, 2000.
15. Давлетшин Т. Нейтральность НДС и гармонизация налоговых режимов // Налоговый Вестник. 2015. № 10. С. 64–67.
16. Кашин В.А., Абрамов М.Д. Промышленная политика и налоговое регулирование. М.: ИПР РАН, 2015. 164 с.
17. Синяк Ю.В., Колпаков А.Ю. Анализ динамики и структуры затрат в нефтегазовом комплексе России в период 2000–2011 гг. и прогноз до 2020 г. // Проблемы прогнозирования. 2014. № 5. С. 15–38.

18. Ручкина Г.Ф., Терехова Е.В. Общие и проблемные аспекты правового регулирования налога на добавленную стоимость // Юридический мир. 2014. № 1. С. 44–50.
19. Туфетулов А., Давлетшин Т., Салмина С. Анализ влияния спецрежимов на финансовые результаты малого бизнеса // Налоговый Вестник. 2014. № 10. С. 44–50.
20. Пансков В.Г. Собираемость НДС: резервы есть, возможности не используются // Финансы. 2016. № 3. С. 22–27.
21. Пансков В.Г. Проблемы налогообложения добавленной стоимости // Налоговый Вестник. 2003. № 5. С. 31–33.

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.

VAT COLLECTABILITY: METHODOLOGICAL ASPECTS**Takhir G. DAVLETSHIN**

ООО Буровье и Нефтеpromысловье Насосы (drilling and oilfield pumps),
Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
shentmz@yandex.ru
ORCID: not available

Article history:

Received 15 November 2016
Received in revised form
29 November 2016
Accepted 13 December 2016
Available online
15 October 2019

JEL classification: H25, H26,
H30

Keywords: tax collectability,
tax administration, potential tax
revenues, value added, final
consumption

Abstract

Subject The article considers the methodological aspects of value added tax collectability. Objectives The purpose is to analyze potential VAT collection to the budget.

Methods The study draws on general scientific approaches and methods.

Results I investigated disadvantages of Chapter 21 of the Russian Tax Code, which are the main causes of problems in VAT administration and payment. The analysis of potential VAT revenue shows that the consumption of natural persons and households makes the main contribution to tax revenues. The collection of VAT in Russia is high and close to one hundred percent. The paper also analyzes the efficiency of automated control system over VAT payment, its role in increasing the VAT collectability, and offers measures to enhance the system functioning.

Conclusions The methodology for VAT revenue forecasting based on the final tax administration, potential tax consumption data provides comprehensive information on the state of affairs in VAT administration, and should become the main method of forecasting and planning VAT revenues to the Russian Federation budget.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

Please cite this article as: Davletshin T.G. VAT Collectability: Methodological Aspects. *International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 10, pp. 1124–1138.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.10.1124>

Acknowledgments

The article was adapted from the *Finance and Credit* journal, 2017, vol. 23, iss. 2.
URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.2.64>

References

1. Kazakova M., Knobel' A., Sokolov I. *Kachestvo administrirovaniya NDS v stranakh OESR i Rossii. Reformirovanie rossiiskoi sistemy vzimaniya naloga* [The quality of VAT administration in OECD countries and Russia. Reforming the Russian system of tax collection]. Moscow, Gaidar Institute Publ., 2010, 128 p.
2. Shelkunov A.D. [The principle of VAT neutrality and approaches of court practice]. *Zakon = Law*, 2014, no. 4, pp. 159–164. (In Russ.)
3. Sibiryakov N.A. [Value added tax: Main conditions for applying the VAT credit]. *Nalogi = Taxes*, 2015, no. 2, pp. 8–14. (In Russ.)
4. Borzaeva P.V. [Assessing the VAT on export operations]. *Rossiiskii nalogovyi kur'er = Russian Tax Courier*, 2007, no. 5, pp. 23–28. (In Russ.)
5. Vakhitov P.P. [VAT refund in the practice of the European Court of Human Rights]. *Nalogoved*, 2006, no. 1, pp. 7–10. (In Russ.)

6. Gorskii I.V. [The tax policy of Russia at the beginning of the 21st century]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 2007, no. 7, pp. 9–13. (In Russ.)
7. Demin A.V. [The certainty of taxation as a fundamental principle of the tax law]. *Voprosy pravovedeniya = Issues of Law*, 2012, no. 1, pp. 158–173. (In Russ.)
8. Panskov V.G. [Possible ways to solve the problem of illegal VAT compensation]. *Finansy = Finance*, 2011, no. 8, pp. 37–42. (In Russ.)
9. Chulkova L., Kovalevskaya D. [Credit and refund of overpaid (collected) tax]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 2014, no. 3, pp. 84–95. (In Russ.)
10. Il'in A.Yu. [Legal substance of types, forms and methods of tax control]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2014, no. 1, pp. 28–34. (In Russ.)
11. Batsenkov N.N. [Analyzing the practice of tax authorities and law courts in consideration of disputes on VAT implementation]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2015, no. 4, pp. 43–48. (In Russ.)
12. Tsidilina I.A. [On unification of statutory regulation of indirect taxation under Russia's integration in the world community]. *Nalogi = Taxes*, 2014, no. 2, pp. 43–45. (In Russ.)
13. 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.)
14. Sinel'nikov S. et al. *Problemy nalogovoi sistemy Rossii: teoriya, opyt, reforma: v 2 t* [Problems of Russia's tax system: Theory, experience, reform]. Moscow, Gaidar Institute Publ., 2000.
15. Davletshin T. [VAT neutrality and harmonization of tax regimes]. *Nalogovyi Vestnik = Tax Bulletin*, 2015, no. 10, pp. 64–67. (In Russ.)
16. Kashin V.A., Abramov M.D. *Promyshlennaya politika i nalogovoe regulirovanie* [Industrial policy and tax regulation]. Moscow, MEI RAS Publ., 2015, 164 p.
17. Sinyak Yu.V., Kolpakov A.Yu. [Analysis of changes and structure of costs in the Russian oil and gas industry during 2000–2011 and a forecast up to 2020]. *Problemy prognozirovaniya = Problems of Forecasting*, 2014, no. 5, pp. 15–38. (In Russ.)
18. 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.)
19. Tufetulov A., Davletshin T., Salmina S. [Analyzing the influence of special regimes on financial performance of small businesses]. *Nalogovyi Vestnik = Tax Bulletin*, 2014, no. 10, pp. 44–50. (In Russ.)
20. Panskov V.G. [VAT collectability: Reserves exist, opportunities are not used]. *Finansy = Finance*, 2016, no. 3, pp. 22–27. (In Russ.)
21. Panskov V.G. [Problems of value added tax]. *Nalogovyi Vestnik = Tax Bulletin*, 2003, no. 5, pp. 31–33. (In Russ.)

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.