

И ВНОВЬ К ВОПРОСУ О РЕФОРМИРОВАНИИ НДС

СЕРГЕЙ ПАЛЕЙ,
доцент кафедры учета и аудита
Донецкого государственного
университета управления

Проанализированы теоретические подходы к выбору путей реформирования НДС. Показаны достоинства и недостатки механизма налога с оборота как предшественника НДС. Исследована возможность совершенствования механизма НДС путем объединения в нем позитивных свойств НДС с позитивными свойствами налога с оборота. Изложены основные элементы предлагаемого в данной статье механизма НДС (виды плательщиков, виды налогооблагаемых операций, виды баз налогообложения и их расчет).

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, поступление НДС, доходы Госбюджета, налог с оборота, налог с реализации, налог на поставки, налог с продаж, обоснование механизма налогообложения, элементы механизма НДС.

ВВЕДЕНИЕ

Налог на добавленную стоимость в настоящее время имеет важнейшее значение для экономики государства, оказывает мощное воздействие на многие стороны финансовой и социальной жизни страны.

Однако, очевидно, трудно назвать какой-либо иной налог в экономике Украины, который не вызывал бы столь бурных дебатов ученых-экономистов и практиков по поводу недостатков и путей его совершенствования. Эти дебаты, возникшие практически с момента введения его в Украине, характеризовались перечислением недостатков этого налога и формулированием предложений по его модернизации. Однако даже по истечении уже более чем полутора десятков лет видимых улучшений в механизме налога, обеспечивающих его упрощение, так и не появилось.

Эту ситуацию можно объяснить тем, что, по меткому выражению некоторых авторов, большинство предложений связано с улучшением администрирования, но не с приемлемыми предложениями по совершенствованию механизма НДС [1].

Поэтому без осмысливания теории и практики применения нельзя говорить о путях его изменения. При этом в первую очередь необходимо ответить на вопрос, какие убытки могут возникнуть у государства от неосторожных действий с механизмом обложения НДС.

ИЗЛОЖЕНИЕ ОСНОВНОГО МАТЕРИАЛА

Цель статьи – проанализировать структуру и динамику налога на добавленную стоимость в доходах Государственного бюджета Украины; исследовать теоретические подходы к выбору путей реформирования НДС.

Исследование важности НДС для Государственного бюджета выполнено на основе показателей доходной части, установленных Законами Украины о Государственных бюджетах на 2007–2009 г. (табл. 1).

Объектом анализа приняты поступления по важнейшим бюджетообразующим налогам – НДС, налог на прибыль, акцизный сбор и таможенная пошлина. Такую выборку можно считать репрезентативной, поскольку эти налоги обеспечивают более 97% налоговых поступлений в Государственный бюджет. Полученные данные позволяют сделать следующие выводы.

На НДС приходится подавляющая часть поступлений – более 50% общей суммы собираемых налогов. По значению для доходной части бюджета налог на прибыль занимает второе место после НДС. Однако в некоторые годы, например в 2009 г., сумма сбора налога на прибыль приближалась к сумме сбора НДС от операций внутри страны. Имеет место также снижение доли поступлений от НДС в общей сумме планируемых налоговых поступлений (с 56,4% в 2007 г. до 54,9% в 2009 г.).

Это свидетельствует о том, что доля прямых налогов в доходной части Государственного бюджета прочно занимает второе место после НДС. Однако в исследованный период доля налога на прибыль возрастает, а в отдельные годы даже приближается к самому НДС. То есть несмотря на относительное фискальное снижение роли НДС для Госбюджета он имеет решающее значение для его формирования.

Анализ структуры и динамики отдельных видов поступлений от сбора НДС показывает, что большая их часть приходится на операции импорта, объем которых за исследованный период возрос почти

СТРУКТУРА ВАЖНЕЙШИХ НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ В ГОСУДАРСТВЕННЫЙ БЮДЖЕТ

Номер строки	Показатель		2007	2008	2009
1	Добавленная стоимость, млрд грн		626,9	Нет данных	
2	Общая сумма налоговых сборов	млрд грн	115,4	170,9	175,5
3		% к ВВП	18,4	Нет данных	
4	НДС – всего	млрд грн	65,1	98,6	94,9
5		% к налоговым сборам	56,4	57,7	54,0
6	Из них	Внутри страны	млрд грн (план сбора)	41,7	50,0
7		При операциях импорта – всего	млрд грн	42,2	82,2
8			% ко всей сумме собираемого НДС (к стр. 4)	36,6	48,1
9		Возмещение, млрд грн		-18,8	-32,6
10	Налог на прибыль	млрд грн	28,6	42,1	41,9
11		% к налоговым сборам	28,6	42,1	41,9
12	Акцизный сбор (от всех операций), млрд грн		10,3	13,7	28,3
13	Таможенная пошлина, млрд грн		8,0	12,1	10,4
14	Рассчетно	Сумма НДС от операций внутри страны после уплаты возмещения	млрд грн (стр. 6 – стр. 9)	22,9	17,4
15			% ко всей сумме собираемого НДС (стр. 4)	35,2	17,6
16		НДС в случае невозмещения	млрд грн (стр. 6 + стр. 7)	107,3	132,2
17			% к налоговым сборам	92,3	77,4
18		НДС и налог на прибыль	млрд грн (стр. 4 + стр. 10)	93,7	140,7
19			% ко всем налогам	81,1	82,3
20	Итого по репрезентативной выборке налогов (стр. 4 + стр. 10 + стр. 12 стр. + стр. 13)	млрд грн	112,0	166,5	171,1
21		% к налоговым сборам	97,1	97,4	97,5

вдвое (с 42,2 млрд грн в 2007 г. до 81,3 млрд грн в 2009 г.). Соответственно почти в 1,3 раза возрастает и доля этих поступлений (с 64,5 до 85,7 %).

Весьма важное влияние на структуру поступлений НДС оказывает его невозврат из бюджета. Задолженность в течение исследованного периода возросла почти в 2 раза (с 18,8 до 36,5 млрд грн). Это настолько существенная цифра, что в 2009 г. сумма долга по НДС (36,5 млрд грн) сопоставима с суммой сбора НДС от операций внутри страны (50,1 млрд грн).

Интерес представляет анализ суммы прироста задолженности по НДС. В частности, невозврат НДС в 2007 г. в размере 18,8 млрд грн увеличился в 2008 г. до 32,6 млрд грн, т.е. на 13,8 млрд грн. Соответственно за 2008 г. задолженность по возмещению возросла на 3,9 млрд грн. Существующие цифры о плановых суммах возмещения не позволяют судить о том, какие же суммы НДС фактически были возмещены в том или ином году. Однако они подталкивают к мысли о том, что сумма невозмещения фактически становится скрытой статьей доходной части Государственного бюджета.

Анализ данных табл. 1 позволяет сформировать представление о фактическом вкладе налога на добавленную стоимость в бюджет страны. Так, в 2008 г. общая сумма сборов НДС составила 132,2 млрд грн, из которых 50,0 млрд грн приходилось на

налоги от операций внутри страны, и 82,2 млрд грн – от операций импорта. При этом планировалось возместить НДС в размере 32,6 млрд грн. Следовательно, общая сумма НДС, которая должна была быть использована Государственным бюджетом, составила 98,6 млрд грн ($50,0 + 82,2 - 32,6$). Фактически возмещение в объеме 32,6 млрд грн не было осуществлено, так как имело место не снижение, а рост задолженности по возврату (на сумму 3,9 млрд грн). Поскольку возмещение в размере 32,6 млрд грн не было осуществлено, то эти средства остались в доходной части бюджета. Таким образом, государство использовало всю сумму собранного НДС, а именно 132,2 млрд грн. Если учесть эту корректировку, то оказывается, что плановая сумма использованных Госбюджетом налогов составила отнюдь не 170,9, а 203,5 млрд грн ($170,9 + 32,6$).

Результаты исследования показывают, что доля НДС от операций внутри страны в общей сумме собираемого НДС постоянно снижается. Об этом можно судить по тому, что сумма НДС, которая (см. стр. 14 табл. 1) остается от сбора налога по операциям внутри страны, снижается с 22,9 млрд грн в 2007 г. до 13,6 млрд грн в 2009 г. Снижение произошло с 35,2 до 14,3 %. Значит, НДС все меньше выполняет задачи государственного регулирования экономикой внутри страны. При этом в НДС все больше начинают преоб-

положения формирования бюджета за счет выведения внешнеэкономических операций. Таким образом, НДС начинает превращаться как бы в разновидность способа налогообложения операций импорта.

Проведенный анализ свидетельствует, что налог на добавленную стоимость имеет огромное значение для формирования бюджета. Этот факт, безусловно, необходимо учитывать при совершенствовании НДС, поскольку принятие необдуманных предложений может привести к срыву бюджетных поступлений. Из этого следует вывод, что если даже и позволить себе действия по изменению механизма НДС, то необходимо предусмотреть и соответствующие действия, которые не допускали бы сокращения налоговых поступлений из-за несовершенства налоговых новаций.

Выяснение цены возможных ошибок от непродуманных действий с механизмом НДС позволяет взвешенно подойти к теоретическому обоснованию данного вопроса. При этом следует иметь в виду, что разработка приемлемого механизма налогообложения, роль которого в настоящее время выполняет НДС, невозможна без теоретического его осмысления.

С точки зрения теории налогообложения НДС является одним из основных видов косвенных налогов. Теоретическое осмысление сущности НДС следует начать с обзора налогов, которые существовали до появления НДС и выполняли такую же роль универсального косвенного налога.

ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГА С ОБОРОТА И НДС

Вполне очевидно можно предположить, что своему появлению НДС обязан введению налога с оборота. Впервые он возник в годы Первой мировой войны в Германии и Франции. Этот налог было чрезвычайно легко рассчитать (в процентах от стоимости объема реализации товаров или услуг). Он создавал постоянный приток бюджетных поступлений. Такое свойство постоянного роста налоговых поступлений имело место постольку, поскольку суммы начисляемых налогов следовали за повышением цен в условиях инфляции. Именно благодаря такой простоте налог начали применять в других странах. Таким образом при проведении налоговой реформы 1930–1932 гг. он появился и в бывшем СССР.

Механизм этого налога действовал в Украине вплоть до 1992 г. К этому моменту он обеспечивал основную долю поступлений в Государственный бюджет. Принципиальной особенностью применения его в бывшем СССР, а следовательно, на территории Украины было то, что налог уплачивался преимущественно только с доходов от реализации това-

ров конечного потребления. Основная его часть уплачивалась в отраслях легкой и пищевой промышленности, особенно при производстве товаров народного потребления первой необходимости. В тяжелой промышленности он взимался в нефтяной и газовой отраслях, в электроэнергетике и по отдельным видам продукции машиностроения [2].

Практика показала, что в отдельных отраслях народного хозяйства применение его было крайне затруднено из-за существенного недостатка – кумулятивности налоговых начислений. Основная трудность в его использовании состояла в том, что необходимо было обеспечить одинаковую рентабельность каждого из плательщиков этого налога после его уплаты, одинаковую для каждого предприятия и для каждой отрасли. В условиях командной экономики, когда государство самостоятельно устанавливало цены на всю продукцию государственного сектора, эта задача решалась индивидуально для каждого вида продукции. В цену каждого изделия включался налог с оборота.

Такой подход устранил возможность появления рентабельных илинерентабельных видов продукции, однако вызывал значительные трудности работы финансовых органов при проверке правильности уплаты налога. Контроль правильности налоговых платежей зачастую был связан с необходимостью сплошных расчетов по всему ассортименту продукции. Поэтому для отдельных отраслей, где можно было небольшим количеством дифференцированных ставок добиться относительно равномерной рентабельности отдельных групп продукции, взимался налог с оборота в виде процента к оптовым ценам, включающим налог с оборота (например, производство строительных материалов).

Принципиальной особенностью налога с оборота, его национальной особенностью было то, что обороты по реализации товаров и услуг производственного назначения налогом не облагались вообще. На наш взгляд, в этом состоял еще один недостаток налога с оборота: производители ценностей производственного потребления от уплаты налога были освобождены, а это означало нарушение принципа налогообложения – равенства налогового бремени.

К тому времени, когда во многих странах начали осознавать недостатки механизма налога с оборота, возникла идея применять новый налог, НДС, который оказался освобожденным от основного недостатка налога с оборота – его кумулятивности. Экономисты называют различное время появления новшества. Такой датой, в частности, является 1954 г. [3], когда французский экономист Морис Лоре впервые произнес фразу «налог на добавленную стои-

мость». Достоинство новшества состояло в том, что оно способно было устранить главный недостаток налога с оборота – его каскадную составляющую. Если раньше при продаже товара налогом каждый раз облагалась вся стоимость товара в очередной сделке купли-продажи, то с помощью НДС появлялась возможность облагать налогом лишь приращающую часть стоимости товара.

Такое свойство механизма НДС, позволяющего выявить добавленную стоимость по каждой операции продажи товаров (услуг), стало шагом вперед относительно налога с оборота. Однако это безусловное достоинство оказалось снивелированным применением принципа «место назначения товара». Хотя более целесообразным, с точки зрения экономики конкретного государства, является использование принципа «уплата налога по месту производства». В итоге оказалось, что при осуществлении экспортных операций налог уплачивался в казну не того государства, где товар (услуга) произведен, а того, которое приобретало этот товар или услугу. Таким образом, НДС был нацелен на освобождение от налогообложения операции экспорта. Это содействовало отмене внутренних (межгосударственных) фискальных границ, что в итоге обеспечивало построение единого бесконкурентного внутреннего рынка, ради чего, собственно, и создавалось Европейское Сообщество.

Это свойство НДС с точки зрения обеспечения открытого внешнего рынка, безусловно, имеет положительное значение. Но это свойство с точки зрения внутреннего рынка вступило в противоречие с интересами государства, производящего ценности.

Освобождение от уплаты НДС при экспорте ставит в неравные условия лиц, производящих товары или услуги на внешний рынок, с лицами, производящими их для реализации на внутреннем рынке. Ведь независимо от того, для внутреннего или внешнего рынка производится продукция, добавленная стоимость создается на той территории, где она производится. Поэтому и соответствующий налог должен уплачиваться на соответствующей территории. Иначе оказывается, что формированием доходной части бюджетов на территории, где добавленная стоимость создается, занимаются либо только производители продукции, поступающей на внутренний рынок, либо только импортеры. В то же время экспортёры вообще не участвуют в формировании государственного бюджета, более того, требуют возмещения уплаченного НДС из бюджета. При таком положении оказывается, что импортеры платят за экспортёров. Именно поэтому ныне пытаются законодательно отказаться от налогообложения по принципу «место назначения товара» и перейти к исполь-

зованию принципа «место происхождения товара». Особенность механизма НДС (в частности, в условиях Украины) состоит в том, что называть этот налог налогом на добавленную стоимость можно только с определенной долей условности. Анализируя особенности этого механизма, можно заметить, что базой налогообложения НДС не всегда является добавленная стоимость. При продаже товаров или услуг непроизводственного назначения НДС уплачивается так же, как уплачивается налог с оборота, а именно в процентах от объема реализации. Однако налог с оборота взимался, как уже было указано, в основном только с продукции конечного потребления, а с продукции производственного назначения налог не удерживался. Создатели НДС сделали налог более универсальным, принял решение облагать налогом все виды доходов от реализации, включая налогообложение продуктов производства, имеющих производственное назначение.

В итоге оказалось, что все облагаемые НДС операции можно поделить на два вида – те, что связаны с производственным потреблением, и те, что связаны с конечным потреблением. Доходы от операций первого вида облагаются по принципу механизма обложения НДС, т.е. путем уплаты разницы между налоговым обязательством и налоговым кредитом. Эту часть уплаченного НДС нельзя однозначно называть косвенным налогом (поскольку косвенный – это та-кая налог, величина которого определяется объемом хозяйственной операции). Эта часть налоговой суммы имеет свойства прямого налога, поскольку прямым считается налог, величина которого определяется результатами деятельности (а ведь создание добавленной стоимости – это и есть результаты хозяйственной деятельности в чистом виде).

Второй вид облагаемых НДС операций облагается по принципу налога с оборота (объем реализации умножается на ставку НДС, т.е. на 20%). И вот именно эту часть налоговых сборов как раз и можно назвать косвенным налогом. Объектом налогообложения для него является отнюдь не добавленная стоимость, а объем реализации. Такое расширение налоговой базы НДС по сравнению с налогом с оборота является, безусловно, прогрессивным решением, поскольку позволяет облагать налогом всех лиц, получающих доход. А ими являются не только конечные потребители товаров и услуг, но и их производители.

ВОЗМЕЩЕНИЕ НАЛОГОВОГО КРЕДИТА

Механизм возмещения налогового кредита НДС является краеугольным камнем этого налога. Именно благодаря существованию этого механизма воз-