

## Парадоксы налога на добавленную стоимость (исторический аспект)

История НДС характеризуется чередой целого ряда драматических обстоятельств, постоянно возникающих многие десятилетия от его введения. Но даже и сейчас, спустя более чем четверть столетия от его появления, не наблюдается конкретных действий по реальному улучшению механизма налога. Наука и практика прилагает титанические усилия по его совершенствованию. Но большая часть этих действий обеспечивают только лишь улучшение формального администрирования, однако отнюдь не совершенствование именно механизма налога.

В практику современных государств он пришёл на место налога с оборота (НОБ), который впервые возник в годы I-й мировой войны. Именно тогда его стали использовать Германия и Франция. Тогда он сразу завоевал популярность благодаря чрезвычайно простому администрированию. Величина налогового платежа легко рассчитывалась как процент от стоимости проданных товаров. Удобство НОБ оказалось в том, что он без всяких усилий обеспечивал постоянный прилив бюджетных поступлений. Такое автоматическое увеличение налоговых поступлений объяснялось возрастанием суммы налогов, которые начислялись на объем продаж. Рост налоговых поступлений автоматически следовал за инфляционным ростом цен (даже при неизменных натуральных объёмах реализации). Благодаря такой простоте, налог стали использовать и в других странах. Именно таким образом, он появился и в бывшем СССР, при проведении налоговой реформы в 1930-1932 гг.

Механизм налога с оборота (НОБ) действовал, по крайней мере, в странах СНГ, вплоть до 1992г. К тому времени он обеспечивал основную сумму поступлений в государственный бюджет. Особенность использования его в бывшем СССР, а, следовательно, и на территории Украины, состояла в том, что налог платился, преимущественно, лишь с доходов от продажи

товаров конечного потребления. Основная его часть уплачивалась в отраслях лёгкой и пищевой промышленности, особенно при производстве товаров народного потребления первой необходимости. В тяжёлой промышленности он удерживался в нефтяной и газовой отраслях, в электроэнергетике, а также в перерабатывающей промышленности (по видам продукции, имеющим потребительское назначение).

Со временем использование налога с оборотом охватывала все новые и новые сферы общественного производства. И по мере распространения начали проявляться его существенные недостатки, его ещё одно парадоксальное свойство.

Практика показала, в отдельных отраслях народного хозяйства процедура расчёта налога с оборота очень сложная. И эти усложнения возникли из-за его *кумулятивности*. Так называется свойство, когда сумма налога, уплаченная на предшествующей стадии технологического передела, переносится на стоимость продукции, изготовленной на последующей стадии технологического передела. По мере удлинения технологической цепочки, в цене окончательно изготовленной продукции все больше накапливаются суммы налогов, уплаченных на протяжении всей технологической цепочки, т.е. с каждым этапом в цене оказывается все больше и больше налога. А это приводит к падению рентабельности каждого последующего технологического передела. Для устранения данного недостатка приходилось применять различные расчётные методы, нивелирующие падение рентабельности. Все это существенно затрудняло применение Н<sub>ОБ</sub>.

К тому времени, когда во многих странах осознали недостатки этого налога, возникла идея применять НДС, который оказался очищенным от кумулятивности. Многие ученые и практики называют разное время появления новшества. Такой датой, в частности, является 1954 г., когда французский экономист Морис Лоре впервые произнёс фразу "налог на добавленную стоимость". Достоинство этого предложения, как тогда считалось, состояло в том, что он способен устранить главный недостаток

налога с оборота, его каскадную составляющую. Если раньше, во время продаж товара, налогом каждый раз облагалась вся стоимость товара в очередной операции покупки-продажи, то с помощью НДС появлялась возможность облагать налогом лишь прирастающую часть стоимости товара.

Принято считать, что широкое использование НДС началось с принятия двух межгосударственных соглашений. Одно из них - Римский договор, 1957г.<sup>1</sup> Второе, на несколько лет позже, - решение правительств скандинавских стран<sup>2</sup> о том, что они присоединяются к ЕЭС. Впоследствии, в течение 1970-х гг., к новому налогу присоединились и другие государства<sup>3</sup>. Некоторые из государств, которые в силу их географического расположения были освобождены от необходимости вступать в ЕС<sup>4</sup>, тем не менее также решили ввести у себя НДС.

Принятие НДС рассматривалось как своеобразная альтернатива относительно использования многочисленных разновидностей налога с оборота, которые до него существовали во всех странах (рис. 1). В них, практически на каждом из этапов продвижения товару от производителя к потребителю, действовал отдельный вид налога. Парадокс введения нового налога проявился в том, что его преимущества по сравнению со всеми перечисленными налогами - предшественниками, не сделались аргументами в пользу введения именно НДС. На тот момент всего лишь обосновывалась необходимость отказа от разных видов налогов с продаж в пользу нового налога. А обоснование того, что именно новый налог будет удовлетворять всем требованиям теории и практики налогообложения, вообще отсутствовало.

---

<sup>1</sup> Бельгия, Франция, ФРГ, Италия, Люксембург, Нидерланды, т.е. страны, вошедшие в ЕС.

<sup>2</sup> Норвегия, Швеция и Дания.

<sup>3</sup> Великобритания и Ирландия, а также Греции и Португалия с Испанией (в 1980г.).

<sup>4</sup> Канада, Япония, Новая Зеландия и Турция.



Рис. 1. Альтернативы использования налога на добавленную стоимость

Одним из парадоксов нового налога стало последствие использования для НДС принятого в международной практике принципа установления места налогового платежа. При пересечении таможенной границы всегда приходится решать вопрос – платить ли налог при вывозе (по принципу «место производства»), либо при ввозе (по принципу «место назначения»). Принятый принцип «место производства» привёл к тому, что налоги при экспорте не уплачиваются. Т.е., та территория, где производятся материальные блага, оказывается без налоговых поступлений в бюджеты. В итоге, если осуществляются операции экспорта, то налог платился в казну не того государства, где товар (услуга) выработаны, а в казну того, которое приобретало этот самый товар или услугу.

Таким образом, формированием доходной части бюджетов на территории, где добавленная стоимость создаётся, занимаются либо лишь производители продукции, которая поступает на внутренний рынок, либо лишь импортёры. А экспортёры вовсе не участвуют в формировании

государственного бюджета. Но, даже больше того, требуют возмещения оплаченного НДС из бюджета.

Определённую парадоксальность несёт в себе и название налога. Термином «добавленная стоимость» можно пользоваться лишь с определённой мерой условности. Анализируя особенности вычисления суммы налога, подлежащие уплате в бюджет, можно заметить, что базой расчёта не всегда является добавленная стоимость. Когда имеет место продажа товаров или услуг непромышленного потребления, то НДС рассчитывается так же, как налог с оборота, а именно, в процентах от объёма реализации. Такой подход, т.е. расчет по принципу налог с оборота, применяется, в основном, лишь для продукции конечного потребления. Но с продукции промышленного назначения налог не удерживается. Творцы же НДС сделали налог более универсальным, приняв решение облагать все виды доходов от реализации, включая и налогообложение продуктов промышленного назначения. Так вот именно для налогообложения этой продукции и можно применять термин добавленной стоимости.

Представляет собой первую часть эссе, посвященного возникновению и развитию важнейшего для экономики большинства государств косвенного налога, которым является НДС. О его достоинствах на начальных этапах использования. О проявлении все большего количества недостатков, которые возникали по мере расширения сферы применения такого прогрессивного на момент возникновения налога. О противоречиях НДС и возможностях их преодоления.

Целевая аудитория – лица, интересующиеся проблемами развития современной экономики и налогообложения, а также профессионально занимающиеся их решением.

### Ключевые слова

Налог с оборота, налог с продаж, кумулятивность налога, каскадные налоги, альтернативы НДС, принцип места назначения и места и место производства, противоречивость названия НДС.