

М. О. Измайлова,

Ю. И. Руденко

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПРИМЕНЕНИЯ НДС В РОССИИ И СТРАНАХ ОЭСР

В статье рассматриваются особенности применения НДС в Российской Федерации и странах-участницах ОЭСР. Исследуется место и роль НДС в налоговых системах этих стран. Раскрывается опыт применения данного налога, порядок определения налоговой базы, применения налоговых ставок и налоговых вычетов.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, косвенные налоги, налоги на потребление, налоговые поступления.

M. O. Ismailova,

Y. I. Rudenko

COMPARATIVE ANALYSIS OF VAT APPLICATION IN RUSSIA AND OECD COUNTRIES

The article discusses the features of the application of VAT in the Russian Federation and member countries of the OECD. Examines the place and role of VAT in the tax systems of these countries. Describes practical application of this tax, the order of definition of tax base, application of tax rates and tax deductions.

Keywords: value added tax, indirect taxes, consumption taxes, tax revenue.

Налоги на потребление играют важную роль в доходах любого государства. Их часто относят к категории косвенных налогов. Они включаются в цену товара (работ, услуг) путем надбавок к цене. Уплата данных налогов производится производителями и лицами, реализующими товары (работы, услуги), однако фактическое бремя налогов ложится на конечных потребителей. Налоги на потребление обеспечивают стабильные поступления в бюджет и наиболее удобны и просты в налоговом администрировании.

Доля собираемости данных налогов в общем объеме налоговых поступлений в странах ОЭСР и Российской Федерации находится примерно на одном уровне и составляет 31 и 27 % соответственно (рис. 1).

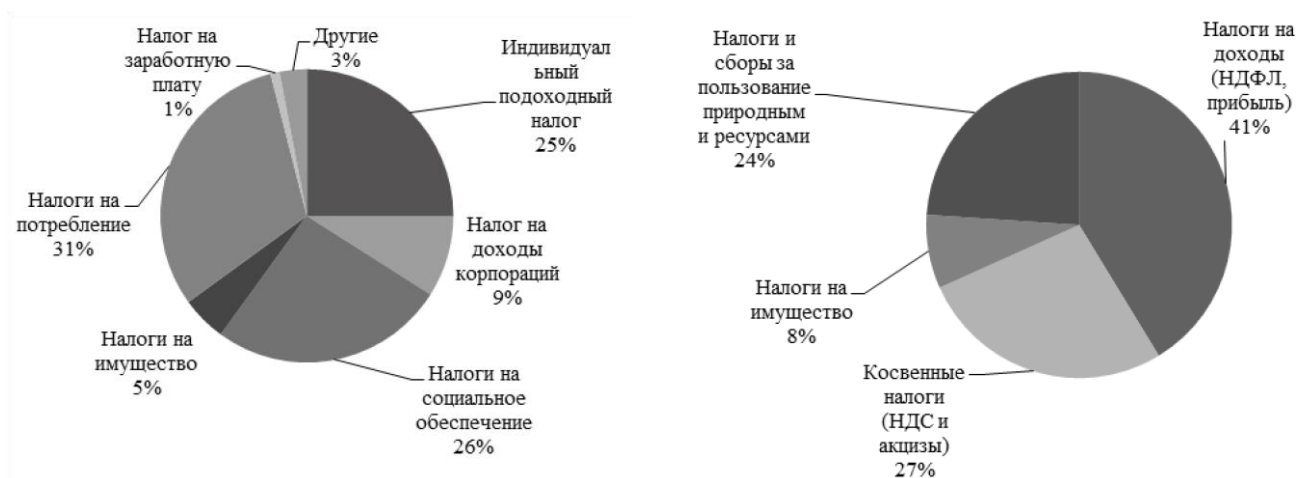


Рис. 1. Доля различных налогов в общем объеме налоговых поступлений в странах ОЭСР и России в 2012 г.

Основную долю из представленных выше поступлений формирует налог на добавленную стоимость (НДС). В настоящее время согласно данным ОЭСР данный налог формирует в среднем 20 % общего объема налоговых поступлений¹. Данное значение почти равнозначно объему поступлений этого налога в Российской Федерации – 17 %². Стоит отметить, что в рассматриваемых регионах НДС занимает третье место по объемам собираемости в доле налоговых поступлений, уступая только двум прямым налогам.

НДС является самым молодым налогом в мире. Его история берет начало с 1919 г., когда он впервые был предложен немецким промышленником Вильгельмом фон Сименсом для стимулирования экономики Германии после Первой мировой войны [1]. Однако смерть фон Сименса прервала развитие этого налога и про него забыли почти на полвека.

Про данный налог вспомнили уже во Франции. Морис Лоре предложил обновленную структуру взимания НДС, в которой он существует по сей день. Введение данного налога французы опробовали в начале 1960-х гг. в африканском государстве Кот-д-Ивуар, являвшемся на тот момент их

¹ OECD, Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues, OECD Publishing, Paris.

² Структура доходов РФ [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://info.minfin.ru/kons_doh.php – (03.04.2016).

колонией. Эксперимент оказался удачным и уже в 1958 г. Франция ввела НДС в собственную налоговую систему³.

Широкое распространение НДС получил в 1957 г. в связи с подписанием Римского договора о создании Европейского экономического сообщества (ЕЭС), в рамках которого предусматривались меры по гармонизации систем косвенного налогообложения (т.е. стремление к выравниванию ставок и унификации налогообложения) для достижения общих интересов⁴. В 1967 г. была подписана II директива Совета экономического сообщества, которая обязывала стран-участниц предусмотреть обязанность взимания НДС⁵.

Со временем НДС распространился и на другие страны. В настоящее время он применяется в 160 странах мира, одной из которых является Российская Федерация и 33 страны-участницы ОЭСР. Только одна страна Организации, а именно США применяет другой косвенный налог – налог с розничных продаж⁶.

В России НДС был введен в период начала построения «рыночной» экономики – с 1 января 1992 г. Введение данного налога в нашей стране обеспечивало равный подход к вовлечению в процесс формирования бюджета всех хозяйствующих субъектов независимо от организационно-правовых форм и форм собственности.

Порядок исчисления НДС в ОЭСР и России строится на определенных принципах, которые и определяют особенности данного налога. Рассмотрим данные принципы более подробно.

Во-первых, принцип конечного потребления. Взимание НДС направлено на обложение продажи конечного потребителя через поэтапный процесс оплаты по всей цепочке поставок, т.е. НДС можно назвать налогом с транзакций.

Вещи могут потребляться разными способами: некоторые из вещей могут быть полностью и немедленно использованы (например, поездка на такси), некоторые могут быть использованы позже (шампунь, бутерброд), некоторые из них могут потребляться значительно дольше и не один раз (покупка мебели, использование компьютерных программ), но, тем не менее, оплата НДС всегда ложится на конечного пользователя, а не на бизнес, за исключением случаев, когда предприятия приобретают товары, услуги или нематериальные активы для своего собственного потребления.

³ Откуда пошел НДС [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://fingazeta.ru/taxes/otkuda-est-poshelnds-173770/> – (20.03.2016).

⁴ Там же.

⁵ Там же.

⁶ OECD, Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues, OECD Publishing, Paris.

Во-вторых, принцип многоступенчатой конструкции, означающий, что налог взимается на каждой стадии производства и распределения с полученной добавленной стоимости. Иными словами, каждая организация в системе начисляет на стоимость реализации НДС, а ее контрагент получает право на возмещение уплаченного НДС. В некоторых случаях возможна ситуация, когда сумма НДС к возмещению превышает сумму налога к уплате. Например, такая ситуация может быть у предприятий, у которых сумма покупок больше, чем выручка от продаж (новые или развивающиеся предприятия или сезонные предприятия). Поэтому важно, чтобы на каждом этапе поставщик имел право на вычет «входного» налога, чтобы в конечном итоге налоговая нагрузка ложилась именно на конечного потребителя.

Говоря о принципе многоступенчатой конструкции, стоит сказать о способах расчета налоговой базы по НДС, применяемых в мировой практике:

1. Кредитный (инвойсный) метод применяется путем выставления счетфактур по каждой поставке с указанием начисленной суммы НДС от добавленной стоимости (обязательство за минусом вычета). Момент возникновения обязательств у продавца–плательщика по правилу «первого события»: отгрузка или поступление денежных средств в качестве оплаты. Аналогично определяется право на налоговый вычет. В этом случае НДС будет рассчитан по следующей формуле:

$$\text{НДС}_{\text{к уплате}} = S_{\text{НДС}}(\text{PQ}) - S_{\text{НДС}}\text{M},$$

где $S_{\text{НДС}}$ – добавленная стоимость;

PQ – объем поставки (цена);

M – стоимость материальных затрат на производство.

2. Метод вычитания основан на взимании НДС посредством определения добавленной стоимости, которая рассчитывается от всего объема товарооборота с уменьшением обязательств на сумму налога, уплаченную поставщикам при приобретении товаров. Добавленная стоимость находится как разница между выручкой от реализации и стоимостью материальных затрат, связанных с производством. В этом случае НДС к уплате в бюджет рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{НДС}_{\text{к уплате}} = S_{\text{НДС}}(\text{PQ} - \text{M}),$$

где $S_{\text{НДС}}$ – добавленная стоимость; PQ – объем поставки (цена); M – стоимость материальных затрат на производство.

Данный метод является наиболее трудоемким и применяется только в Японии. Хотя, на наш взгляд, данный метод исчисления налоговой базы наиболее справедлив, так как позволяет поставить к вычету суммы НДС, что

реализует основное предназначение данного налога: переложение НДС с предпринимателей на конечных потребителей.

По сравнению с порядком обложения НДС в странах ОЭСР в России применяется усложненный порядок определения налоговой базы. Так, в нашей стране облагаются НДС денежные средства, полученные в качестве оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок из-за чего происходит изъятие денежных средств из оборота для уплаты налога. Вообще стоит отметить, что российской налоговое законодательство отличается достаточно сложным порядком исчисления и уплаты НДС по сравнению с другими странами мира.

И наконец, третий принцип – принцип нейтральности. Право воспользоваться вычетом по НДС дано всем участникам транзакции, кроме конечного потребителя, что и обеспечивает его нейтральность вне зависимости от вида продукции, цепи распределения, а также способов доставки.

Далее рассмотрим уровень налоговых ставок в России и странах-членах ОЭСР, представленных на рис. 2.

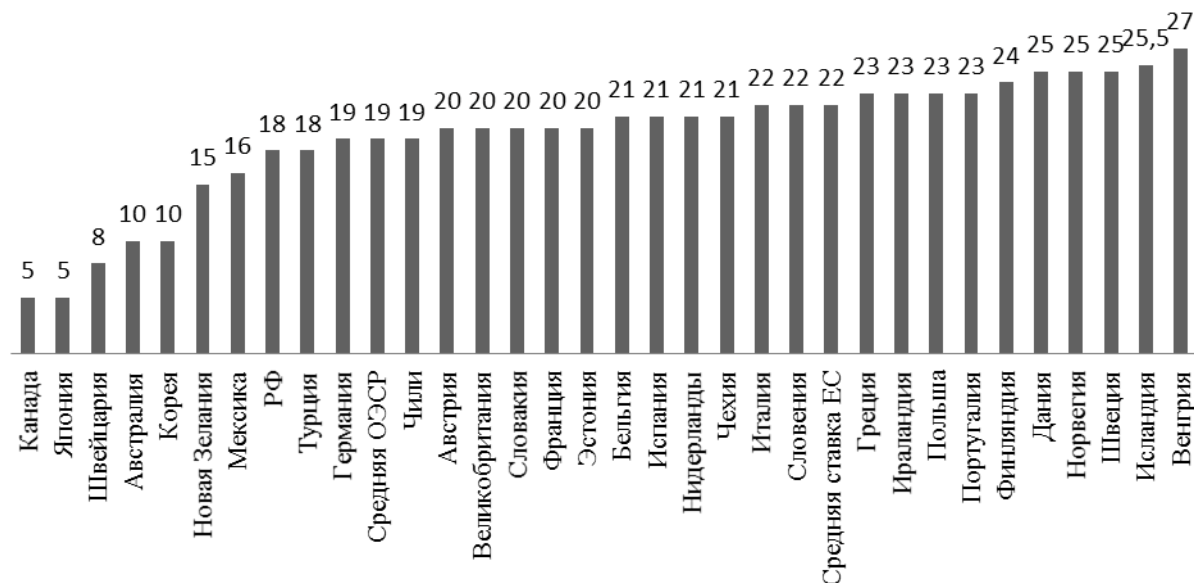


Рис. 2. Уровень налоговых ставок по НДС в России и странах ОЭСР в 2014 г., %

Как видно из вышеприведенного рисунка, средняя ставка НДС в Российской Федерации (18 %) ниже средней налоговой ставки в странах ОЭСР на один процентный пункт. Это обстоятельство можно объяснить тем, что ряд стран-участниц ОЭСР является членами Европейского союза, в котором установлена более высокая ставка этого налога (в среднем 22 %). Эти

государства связаны общими правилами в отношении установления ставок по данному налогу (Директива НДС 2006 /112 / ЕС). Данное правило предусматривает, что товары подлежат налогообложению по стандартной ставке в размере не менее 15 %, при этом к ограниченному перечню товаров могут применяться две пониженные ставки, но не менее 5 % каждая⁷.

В других странах ОЭСР, не относящихся к Европейскому союзу, может применяться налоговая ставка по НДС в размере нуля процентов. Так, например, в Мексике помимо основной ставки НДС в размере 16 % применяется пониженная нулевая ставка для ряда продовольственных товаров (молочная продукция, овощи, фрукты), сельскохозяйственного оборудования, оказание услуг гостиницами по обслуживанию иностранных туристов и типографиями⁸. Причем такое установление уровня налоговых ставок по рассматриваемому налогу характерно для большинства стран ОЭСР.

В нашей стране, также как и в странах ОЭСР, предусмотрена общая налоговая ставка в размере 18 % и две пониженные: 0 и 10 % [6].

Нулевая ставка в нашей стране по рассматриваемому налогу применяется при реализации товаров на экспорт, оказании услуг по международной перевозке товаров, транспортно-экспедиционные услуги, предоставление железнодорожного состава для международных перевозок. Ставка 10 %, в свою очередь, применяется в отношении социально-необходимых товаров, товаров для детей, периодических печатных изделий, медицинских изделий. В отношении остальных товаров применяется, соответственно, налоговая ставка в размере 18 %.

Между Россией и странами-членами ОЭСР также предусмотрен схожий порядок отнесения сумм уплаченного НДС к вычетам. Принять суммы НДС к вычету налогоплательщик может при одновременном выполнении следующих условий:

- 1) лицо является плательщиком НДС;
- 2) приобретаемые товары, работы, услуги приобретаются для облагаемых НДС операций;
- 3) товары приняты к учету (оприходованы);

⁷ OECD, Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues, OECD Publishing, Paris.

⁸ OECD, Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues, OECD Publishing, Paris.

4) наличие счет-фактуры, оформленного в соответствии с требованиями законодательства.

В заключение хотелось бы сказать и о проблеме сокращения поступления НДС в бюджет страны. Недавнее исследование, проведенное в июле 2013 г. для Европейской комиссии о разрыве НДС, показало, что потери НДС в странах

ОЭСР варьируются в широком диапазоне: менее 5 % от налоговых обязательств в Мальте и Швеции и более 40 % в Латвии и Румынии. Проведенное исследование объясняет снижение поступлений по данному налогу несоблюдением законодательства в части исчисления и уплаты данного налога. Наиболее четко данная закономерность прослеживается в странах со слабыми институтами налогового контроля и в период экономического спада⁹. Однако отмечается, что эти цифры не отражают точных показателей уклонения от уплаты данного налога, поскольку они включают в себя эффекты статистических ошибок, а также суммы задолженности по налогу. Но, тем не менее, данные цифры показывают, что проблема уклонения от уплаты налогов остается актуальной и в развитых странах.

Действительно, в последние годы в странах ОЭСР наблюдаются тревожное увеличение случаев налоговой оптимизации (т.е. уменьшения налоговых обязательств законным способом) и уклонения от уплаты налогов (незаконный метод, когда налоговое обязательство не исполняется).

В России проблема незаконного возмещения НДС, равно как и в развитых странах, также стоит достаточно остро. Согласно статистическим данным налоговых органов РФ размер заявленных вычетов ежегодно увеличивается. Если в 2011 г. сумма вычетов по НДС составляла 86,55 % от исчисленной суммы налогов, то к 2014 г. она увеличилась до 93,65 % (табл.). Стоит признать, что при таком высоком уровне вычетов возникает угроза выравнивания сумм налога, начисленных к уплате и принятых к вычету. В результате чего налог перестанет выполнять свою главную функцию – фискальную. В связи с этим приоритетным направлением действий для ФНС России является выявление незаконного возмещения НДС и борьба с этим явлением. Причем борьба должна вестись не только в плане привлечения к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство, но и в плане предупреждения данных правонарушений в будущем.

Динамика налоговых вычетов по НДС в России, 2012–2014 гг.

Показатель	2011		2012		2013		2014	
	млн р.	%	млн р.	%	млн р.	%	млн р.	%

⁹ Там же.

Исчисленная сумма НДС по облагаемым операциям	24 970 204	100,0	292 311 80	100,0	30 926 206	100,0	32 941 996	100,0
Сумма налоговых вычетов	23 289 924	86,6	27 423 954	93,8	29 058 444	93,9	30 850 637	93,7

* Составлено по данным Федеральной налоговой службы РФ.

Подводя итог вышесказанному, можно сказать, что НДС является одним из ключевых налогов как в России, так и в странах-членах ОЭСР. В обложении данным налогом в рассматриваемых странах можно выделить не только схожие черты, но и общую проблему, связанную с контролем уплаты данного налога и его администрированием. В этой связи развитие более тесного сотрудничества между странами можно назвать одним из приоритетных направлений налоговой политики данных государств. Совместная работа органов государственной власти различных стран позволит не только плодотворно использовать накопленный опыт применения данного налога, но и даст возможность совместно разрабатывать план борьбы с размыванием налоговой базы по НДС с целью его наиболее полного администрирования в бюджет конкретной страны.

Список использованной литературы

1. Кудряшова Е. В. Налог на добавленную стоимость во всей своей универсальности [Электронный ресурс] / Е. В. Кудряшова – Режим доступа: <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/14952> – (20.03.2016);
2. Откуда пошел НДС [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://fingazeta.ru/taxes/otkuda-est-poshel-nds-173770/> – (20.03.2016);
3. Хронология гармонизации налогообложения в ЕС [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.iep.ru/ru.html> – (20.03.2016).
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 09.03.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 15.03.2016) // СПС «Консультант плюс».

Информация об авторах

Измайлова Мария Олеговна – доцент, кафедра налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: maryam_ka@mail.ru.

Руденко Юлия Игоревна – студентка, кафедра налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: forgotmenotjuliet@mail.ru.

Authors

Izmailova Maria Olegovna – associate Professor of the Department of tax and customs, Baikal state University, 664003, Irkutsk, Lenin str., 11, e-mail: maryam_ka@mail.ru.

Rudenko Yulia Igorevna – student, Department of tax and customs, Baikal state University, 664003, Irkutsk, Lenin str., 11, e-mail: forgotmenotjuliet@mail.ru.