

# ПРОБЛЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ

УДК 336.271

ББК 65.261.411.1

© Поварова А.И.

## Неэффективное администрирование НДС как угроза экономической безопасности России

*В условиях хронического бюджетного дефицита и высокой долговой нагрузки остро стоит проблема поиска источников финансирования экономического роста России. Одним из таких источников следует рассматривать налог на добавленную стоимость (НДС), стабильно формирующий более 50% налоговых доходов федерального бюджета. В то же время действующая система налогового администрирования НДС не соответствует требованиям экономического развития страны. Возможность законного возмещения налога порождает проблему уклонения от его уплаты, масштабы которой оцениваются порядка двух триллионов рублей. При этом меры налогового контроля в сфере НДС, несмотря на высокие издержки по их осуществлению, не приносят должного эффекта.*

*На основе анализа практики налогового администрирования НДС автор предлагает набор мер, реализация которых посредством внесения изменений в налоговое законодательство способна обеспечить значительное увеличение бюджетных доходов от налога на добавленную стоимость.*

*НДС, налоговое администрирование, возврат экспортного НДС, оптимизация льгот и освобождений.*



**Анна Ивановна**

**ПОВАРОВА**

научный сотрудник ИСЭРТ РАН

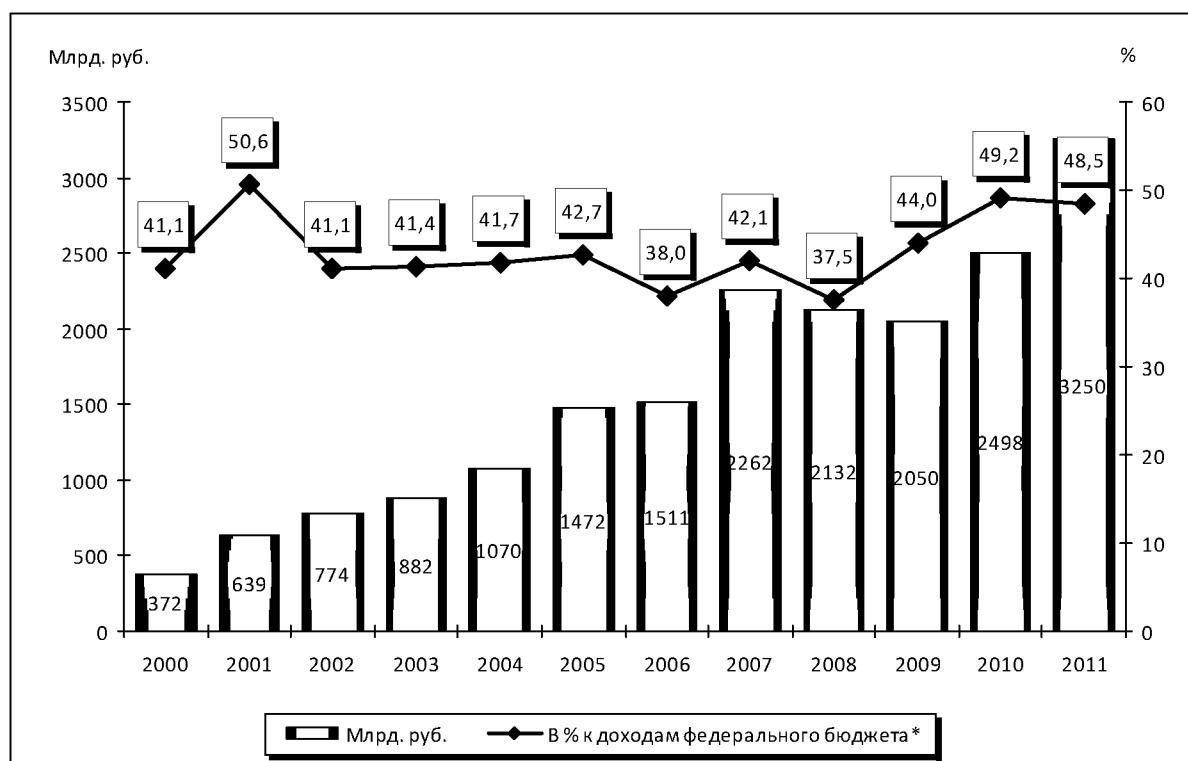
[aip150663@yandex.ru](mailto:aip150663@yandex.ru)

Налог на добавленную стоимость был введён в 1992 году с целью замены применявшегося ранее налога с оборота.

НДС является системообразующим налогом, обеспечивая 40 – 50% доходов федерального бюджета. Важной фискальной особенностью этого налога служит

то обстоятельство, что в силу широкой налоговой базы он менее подвержен конъюнктурным колебаниям цен на сырьё и энергоносители, чем другие налоги, о чём свидетельствует довольно стабильная динамика доли НДС в доходах федерального бюджета (рис. 1).

Рисунок 1. Динамика поступлений НДС в федеральный бюджет Российской Федерации в 2000 – 2011 гг.



\* Без учёта доходов от внешнеэкономической деятельности.  
Источники: данные Казначейства России; авторские расчёты.

Экономическим основанием взимания НДС является акт товарообмена, а не финансовый результат, что выгодно отличает НДС от налога на прибыль.

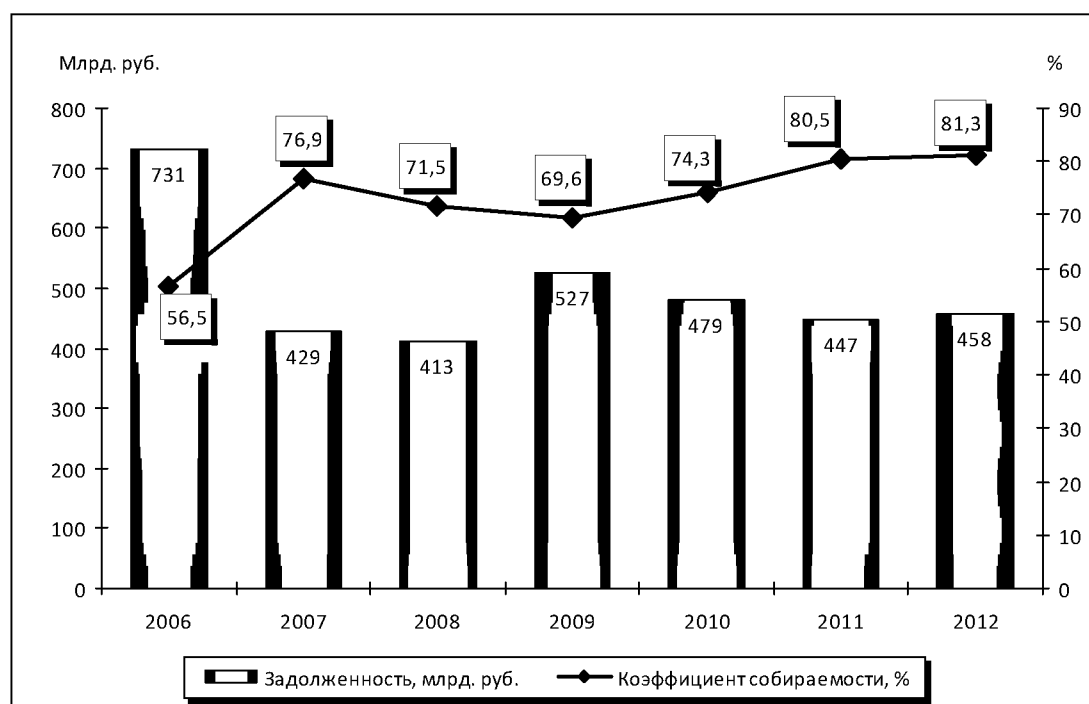
Вместе с тем администрирование НДС сопряжено с серьёзными проблемами. Как организационно-управленческая система реализации налоговых отношений, налоговое администрирование включает совокупность методов регулирования и контроля, использование которых призвано обеспечить плановые налоговые поступления в бюджет. Однако уже сама методология налогообложения добавленной стоимости содержит противоречие, поскольку налоговая база определяется размером дохода или выручки от реализации всей агрегирован-

ной стоимости<sup>1</sup>, а не величиной добавленной стоимости, в чём и заключалась суть перехода от налога с оборота к НДС.

Одним из общеизвестных показателей качества налогового администрирования НДС служит коэффициент собираемости налога, который представляет собой отношение суммы фактически поступившего НДС к сумме налоговой задолженности (рис. 2). С помощью этого коэффициента можно судить также об эффективности реализации фискальной функции НДС, потому что задолженность является важным нереализованным резервом бюджета.

<sup>1</sup> См. пункт 2 статьи 153 Налогового кодекса РФ.

Рисунок 2. Динамика задолженности по уплате в бюджет НДС и коэффициента собираемости НДС в 2006 – 2012 гг.



Источники: данные ФНС России; авторские расчёты.

В 2006 – 2012 годах динамика коэффициента собираемости НДС была аналогична динамике задолженности по уплате налога. Полученные значения коэффициента указывают на имеющиеся резервы увеличения собираемости НДС порядка 20% за счёт ликвидации имеющейся задолженности.

Наиболее выраженным параметром качества администрирования НДС, применяемым в мировой практике, является коэффициент эффективности (Co-efficiency), который показывает, какая доля базы (конечного потребления) эффективно облагается налогом, и рассчитывается по формуле:

$$\text{Co-efficiency} = \frac{\text{Поступления НДС}}{\text{Стандартная ставка НДС} \times \text{Конечное потребление}}$$

Повышающее значение коэффициента (при максимальном, равном 1) свидетельствует о высоком качестве налогового администрирования.

Используя данные Казначейства России и Росстата, попробуем оценить эффективность администрирования НДС в Российской Федерации (табл. 1).

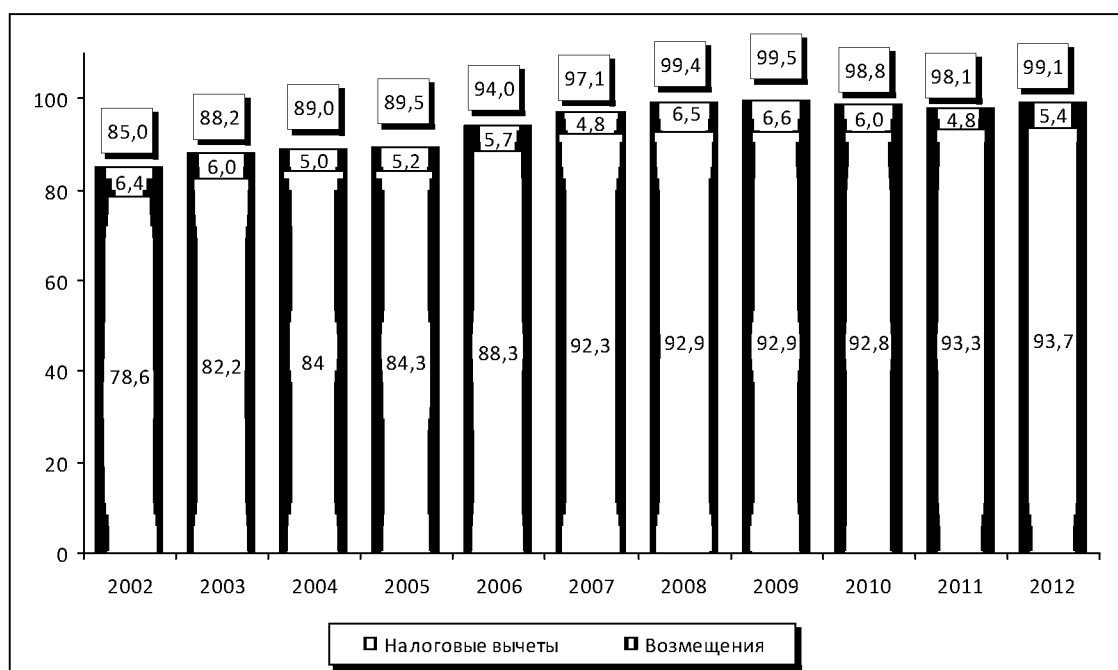
Результаты оценки показали значительное снижение коэффициента эффективности НДС – с 0,52 в целом за 2000 – 2007 годы до 0,43 за 2008 – 2011 годы, что свидетельствует о падении сборов НДС, а значит, и низком качестве механизма администрирования налога.

Заметим, что Россия характеризуется одним из самых низких уровней администрирования НДС. Так, например, в 2008 г.

Таблица 1. Оценка эффективности администрирования НДС в 2000 – 2011 гг.

Показатели	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Поступления НДС, трлн. руб.	0,46	0,64	0,75	0,88	1,07	1,47	1,51	2,26	2,13	2,05	2,50	3,25
Расходы на конечное потребление, трлн. руб.	4,48	5,89	7,48	9,06	11,48	14,44	17,81	21,97	27,54	29,27	32,51	37,44
Базовая ставка НДС, %	20	20	20	20	18	18	18	18	18	18	18	18
Коэффициент эффективности	0,51	0,54	0,50	0,49	0,52	0,57	0,47	0,57	0,43	0,39	0,43	0,48

Рисунок 3. Доля налоговых вычетов и возмещений в объеме исчисленного НДС в 2002 – 2012 гг., %



Источник: авторские расчёты по данным ФНС России.

коэффициент эффективности составлял: в Новой Зеландии – 0,98; Люксембурге – 0,93; Канаде – 0,78; Корее – 0,70; Австралии – 0,50 [7].

В чём же причина столь низкого качества управляемости НДС в Российской Федерации?

Дело в том, что структура налога, позволяющая применять множество налоговых преференций<sup>2</sup>, приводит к значительному сокращению бюджетных средств.

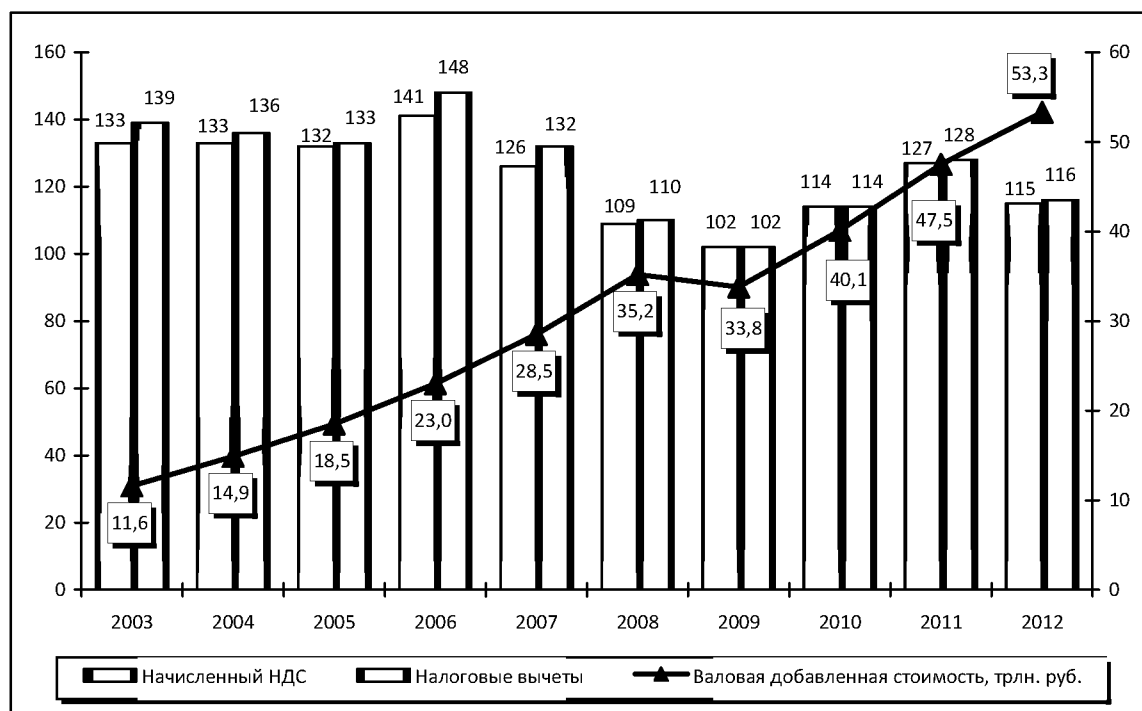
<sup>2</sup> Налоговый кодекс РФ предусматривает более 100 видов льгот и изъятий по НДС.

Доля налоговых вычетов и возмещений в сумме НДС, исчисленной по налогооблагаемым объектам, в 2012 году достигла 99% против 85% в 2002 году (рис. 3).

Более того, при общем увеличении добавленной стоимости темпы роста объёмов налоговых вычетов по НДС превышали темпы роста начисленного к уплате налога (рис. 4).

По прогнозу Министерства финансов Российской Федерации, доля только одних налоговых вычетов в 2013 – 2015 годах составит в среднем 93%.

Рисунок 4. Динамика темпов роста начисленного НДС и налоговых вычетов в 2003 – 2012 гг., % к предыдущему году



Источники: данные Росстата; ФНС России; авторские расчёты.

Таким образом, при сохранении сложившейся тенденции роста изъятий и возмещений их объём в среднесрочной перспективе может достигнуть общего объёма начисленного НДС, что противоречит фискальному смыслу данного налога и создаёт угрозу экономической безопасности страны.

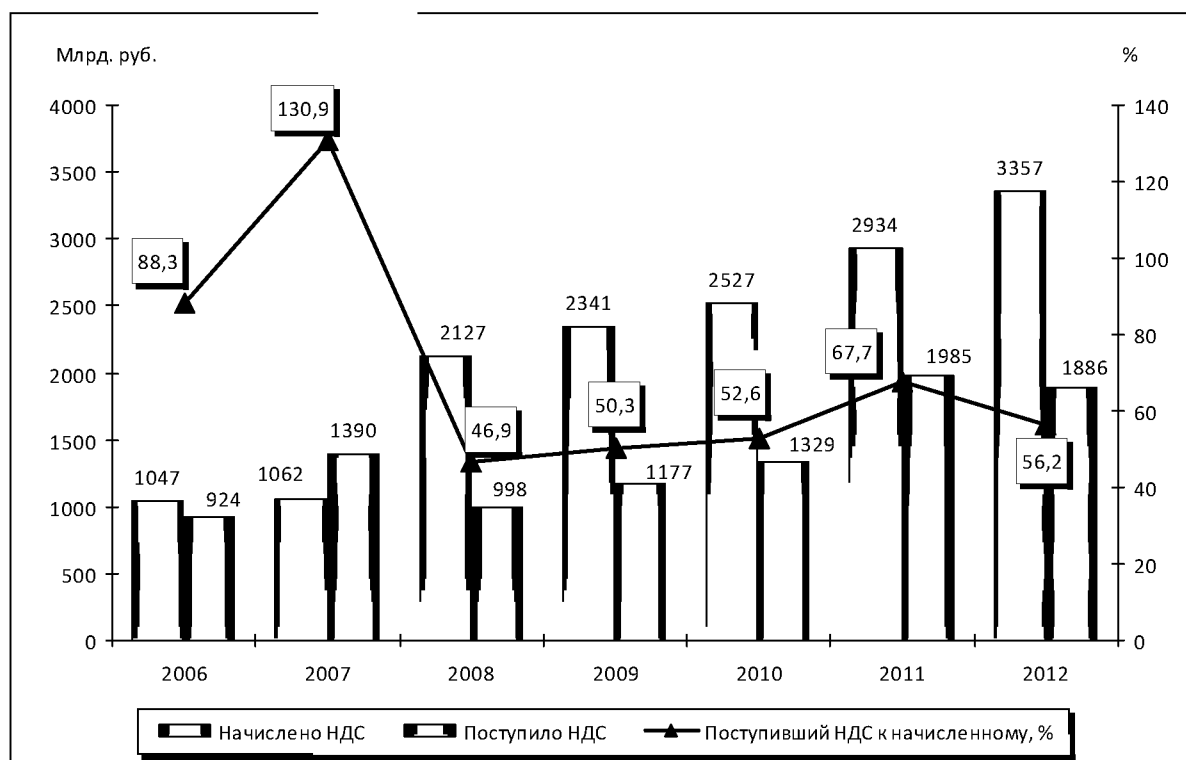
Кроме того, соотношение объёмов собранного и начисленного НДС свидетельствует о негативной тенденции роста числа уклонений от его уплаты. Если в 2006 году поступления налога составляли 88% от планируемой суммы, то в 2012 году — всего 56% (рис. 5). Данная тенденция во многом стала следствием нового порядка уплаты НДС по методу начисления, введённому в 2006 году и закрепившему право налогоплательщика на возмещение НДС при наличии счёта-фактуры на приобретение товара, даже если этот товар не был оплачен.

Особую обеспокоенность вызывает возврат экспортного НДС, поскольку в 2006 – 2012 годах объём возмещаемого налога составлял в среднем 80% от объёма НДС, поступившего в бюджет (табл. 2).

До принятия Налогового кодекса возмещение НДС предусмотрено не было. С введением кодекса устанавливается зачётный механизм исчисления и уплаты налога, предполагающий при нулевой ставке НДС, начисленного на экспортную реализацию, возмещение в полном объёме налога, уплаченного экспортёром своим поставщикам. Общим условием для применения нулевой ставки является подтверждение соответствующего права необходимыми документами.

Само по себе возмещение НДС экспортёрам — общепринятая мировая практика при проведении внешнеторговых операций, предусматривающих уплату НДС

Рисунок 5. Динамика начисленного и поступившего НДС\* в 2006 – 2012 гг.



\* НДС на товары, работы, услуги, реализованные на территории Российской Федерации.  
Источники: данные ФНС России; авторские расчёты.

Таблица 2. Динамика поступлений и возвратов НДС в 2000 – 2012 гг., млрд. руб.

Показатели	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Поступления НДС*	270	477	532	619	749	1026	924	1390	998	1177	1329	1985	1886
Возврат НДС	97	212	239	299	331	455	707	749	1104	1149	1185	1202	1558
В % к поступлениям	36,0	44,4	44,9	48,3	44,1	44,4	76,5	53,9	110,6	97,6	89,2	60,6	82,6

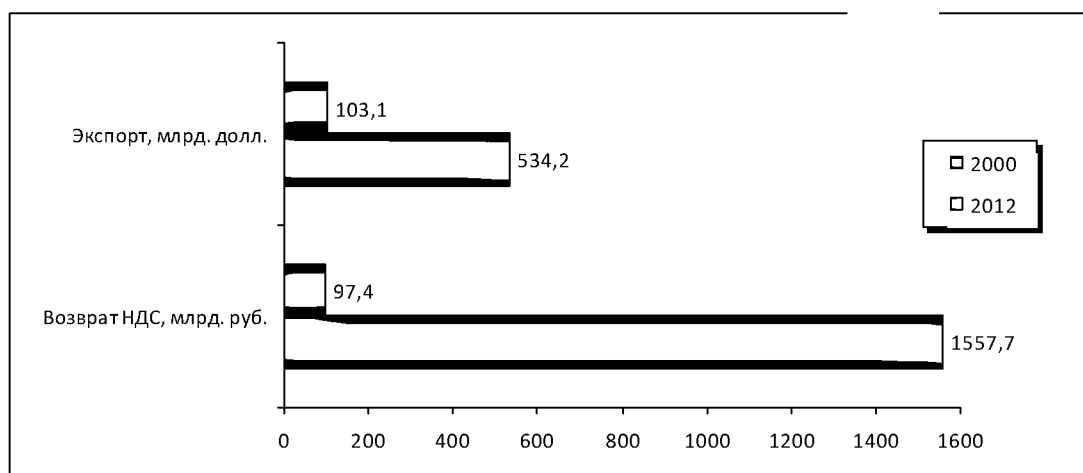
\* НДС на товары, работы, услуги, реализованные на территории Российской Федерации.  
Источники: данные ФНС России; Казначейства России; авторские расчёты.

на территории страны-импортёра. Изначально возмещение НДС было введено в целях избежания двойного налогообложения и обеспечения конкурентоспособности отечественных товаров за рубежом. Однако в России механизм возврата НДС зачастую стал использоваться в качестве источника выкачивания колоссальных бюджетных средств, о чём свидетельствуют нарастающие диспропорции в динамике роста возмещаемых сумм и экспортных операций.

Согласно данным налоговой и таможенной статистики, за 2000 – 2012 годы сумма возмещения НДС экспортёрам увеличилась в 16 раз при увеличении экспорта российской продукции в 5,2 раза (рис. 6).

Основная доля возвратов приходится на крупнейших экспортёров. К сожалению, отсутствие соответствующей налоговой отчётности не позволило определить точную сумму возмещённого им НДС. Вместе с тем имеющаяся статистика Федеральной

Рисунок 6. Объёмы экспорта и возврата НДС экспортёрам в 2000 и 2012 гг.



таможенной службы (ФТС) России обеспечивает возможность количественной оценки возвратов НДС крупным экспортёрам.

Согласно этой статистике, в 2006 – 2012 годах в общем объёме продукции, отправленной на экспорт, совокупная доля природных ресурсов<sup>3</sup> и продукции химической промышленности составляла в среднем 76%. Если проецировать этот показатель на общую сумму возмещённого НДС, то получается, что возмещения налога крупным экспортёрам составили почти 6 трлн. рублей или 0,8 трлн. руб. ежегодно (табл. 3).

Судя по приведённым данным, в среднем 60% поступавшего в федеральную казну НДС возвращалось нескольким экспортёрам сырья и продуктов его первичной переработки<sup>4</sup>, что фактически девальвировало их роль в формировании

<sup>3</sup> Природные ресурсы – нефть, нефтепродукты, природный газ, уголь, руды, необработанный лес, чёрные и цветные металлы.

<sup>4</sup> Согласно статистическим данным, на начало 2011 года количество предприятий по добыче полезных ископаемых, производству нефтепродуктов, а также химических и металлургических производств составило 3658 или 4% от общего количества крупных и средних организаций.

совокупного налога. Доля крупных экспортёров в общем объёме поступлений НДС за указанный период в среднем не превышала 10%. При этом в 2008 – 2012 годах росла недоимка по уплате НДС в федеральный бюджет. Безусловно, стимулирование сырьевых экспортёров, не встречающих на внешних рынках такой конкуренции, как экспортёры готовой продукции, снижает возможности по диверсификации экспорта.

О сдерживающей роли НДС в технологическом развитии и преодолении структурной диспропорции российской экономики свидетельствует и отраслевая структура поступлений налога на добавленную стоимость, показывающая, что основное бремя по его уплате ложится на обрабатывающую промышленность, что, безусловно, ограничивает приток инвестиций в сферу производства. Наиболее же доходные отрасли экономики<sup>5</sup> несут минимальную долговую нагрузку.

<sup>5</sup> По данным Росстата, в 2010 – 2011 годах доля финансовой деятельности в общем объёме выручки хозяйствующих субъектов составляла 16%, добывающих производств – 8%, пищевой промышленности – 3,5%, машиностроения, производства электронного оборудования и транспортных средств – 4,5%.

Таблица 3. НДС, возмещенный крупным экспортёрам в 2006 – 2012 гг., млрд. руб.

Показатели	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Объём экспорта продукции крупными экспортёрами*	228,6	263,9	363,8	221,3	298,9	401,6	364,8**
Доля в общем объёме экспорта РФ, %	75,7	74,9	77,7	73,4	75,4	77,8	76,4
Возмещено НДС крупным экспортёрам	535,1	560,9	858,0	843,0	893,2	935,5	1190,1
<i>В % к общему объёму поступлений НДС</i>	<i>57,9</i>	<i>40,3</i>	<i>85,9</i>	<i>71,6</i>	<i>67,2</i>	<i>47,1</i>	<i>63,1</i>
Поступления НДС от крупных экспортёров	157,4	365,2	34,1	1,9	27,2	136,4	157,3
<i>В % к общему объёму поступлений НДС</i>	<i>17,0</i>	<i>26,3</i>	<i>3,4</i>	<i>0,2</i>	<i>2,0</i>	<i>6,9</i>	<i>8,3</i>
Недоимка по уплате НДС крупными экспортёрами	26,9	4,5	5,8	6,8	6,7	6,9	8,0

\* Млрд. долл.  
\*\* Январь – ноябрь 2012 года.  
Источники: данные ФТС России; Росстата, ФНС России; авторские расчёты.

Таблица 4. Отраслевая структура поступлений НДС в 2007 – 2012 гг., %

Отрасль	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Добыча полезных ископаемых	27,9	11,9	5,8	7,4	9,8	10,4
Обрабатывающие производства	13,6	12,5	15,5	17,3	17,4	20,2
Строительство	11,8	17,8	15,2	13,3	13,3	14,7
Торговля	6,5	9,0	11,8	13,2	16,5	12,5
Транспорт и связь	11,8	13,8	16,8	14,6	13,0	11,9
Финансовая деятельность	2,1	2,7	3,8	2,7	2,1	2,1
Операции с недвижимостью	6,3	8,2	11,9	14,4	14,1	15,6
Прочие	20,0	24,1	19,2	17,1	13,8	12,6
Итого	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Источники: данные ФНС России; авторские расчёты.

Так, за 2007 – 2012 годы доля поступлений НДС от предприятий обрабатывающей промышленности<sup>6</sup> увеличилась с 13,6 до 20,2%, а от предприятий добывающей промышленности, наоборот, уменьшилась с 28 до 10,4%. Субъекты же финансовой деятельности и вовсе сформировали немногим более 2% поступлений налога (табл. 4).

Наиболее проблемными с точки зрения компенсации НДС являются химическая и металлургическая промышленность, в силу того что в 2006 – 2012 годах возмещение НДС этим отраслям многократно превышало его поступления. В результате потери консолидированного бюджета России

<sup>6</sup> В отраслевой структуре поступлений НДС от обрабатывающих производств 55% приходится на машиностроение, производство электронного оборудования, автомобилей, прочих транспортных средств и 35% – на предприятия пищевой промышленности.

составили 321 млрд. руб. или четверть всего объёма налоговых платежей, поступивших от металлургического и химического производств (табл. 5).

К примеру, из-за возмещения НДС только одному Новолипецкому металлургическому комбинату (НЛМК) Липецкая область с 2008 года перешла в статус «красного» региона во взаимоотношения с федеральным бюджетом. Это означает, что из бюджета территории возвращается денежных средств больше, чем она перечисляет налогов в бюджет (рис. 7).

Аналогично, на фоне снижения общей налоговой нагрузки и увеличения задолженности по платежам в бюджетную систему<sup>7</sup>, в 2006 – 2011 годах объём НДС,

<sup>7</sup> За 2006 – 2011 годы налоговая нагрузка ОАО «Северсталь» сократилась с 9 до 3,4%, ОАО «ММК» – с 9,9 до 6,5% соответственно. При этом задолженность по уплате налогов выросла в два раза.

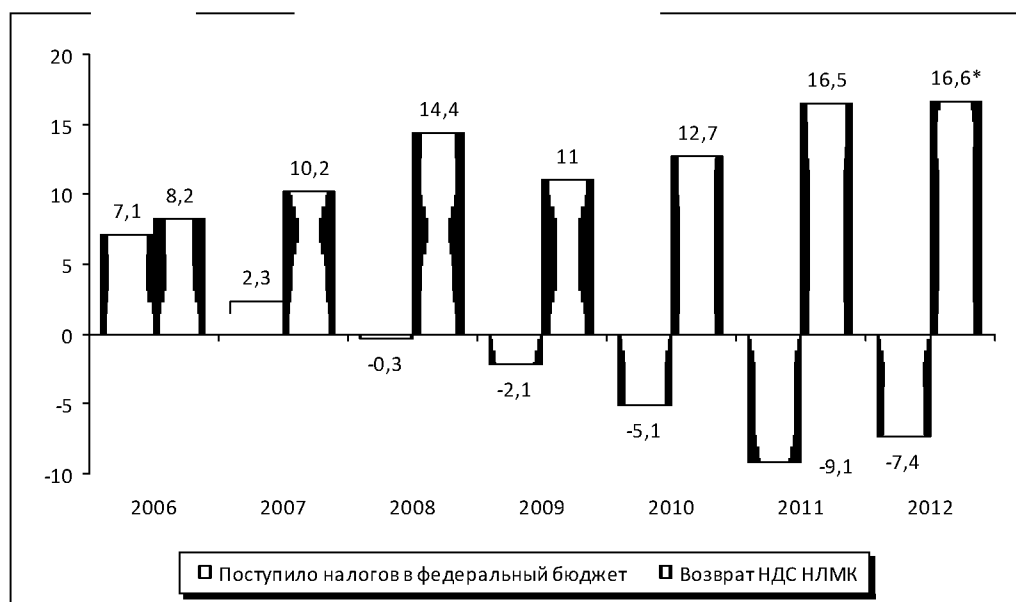


Таблица 5. Сальдо НДС, поступившего от химического и металлургического производств в 2006 – 2012 гг., млрд. руб.

Производство	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	За 2006 – 2012, всего
Химическое	-10,2	-10,5	-12,9	-12,2	-13,9	-14,7	-18,8	-93,2
Металлургическое	-26,3	-25,7	-47,4	-50,3	-39,3	-20,5	-18,4	-227,9
Итого	-36,5	-36,2	-60,3	-62,5	-53,2	-35,2	-37,2	-321,1
<i>В % к объёму всех налогов, поступивших от указанных отраслей</i>	<i>18,8</i>	<i>13,9</i>	<i>22,1</i>	<i>125,8</i>	<i>33,1</i>	<i>16,1</i>	<i>18,2</i>	<i>24,6</i>

Источники: данные ФНС России; авторские расчёты.

Рисунок 7. Поступление налогов с территории Липецкой области в федеральный бюджет и возмещение НДС НЛМК из федерального бюджета в 2006 – 2012 гг., млрд. руб.



\* За январь – сентябрь 2012 года.

Источники: данные ФНС России; консолидированная отчётность ОАО «НЛМК».

предъявленный к возврату крупнейшими металлургическими холдингами ОАО «Северсталь» (Вологодская область) и «Магнитогорский металлургический комбинат» (Челябинская область), составил 35 и 42 млрд. руб. соответственно [5].

Масштабы возвратов средств металлургическим и химическим компаниям позволяют говорить о появлении своеобразного бизнеса, основанного на получении доходов от бюджетного возмещения НДС.

Несовершенство налогового администрирования применения нулевой ставки по экспортным операциям создаёт стимулы для необоснованных требований о возврате НДС. При этом полномочия налоговых органов по контролю над правомерностью возмещения НДС сводятся в основном к проверке исполнения обязательств по уплате налога поставщиками экспортёров. Однако осуществление такого контроля осложняется тем обстоятельством, что налоговое законодательство

даже не устанавливает обязательности перечисления поставщиком в бюджет суммы НДС, полученной от экспортёра. К тому же многообразию и сложности структуры экспортных цепочек не всегда поддаётся контролю и не позволяет проследить полноту уплаты НДС.

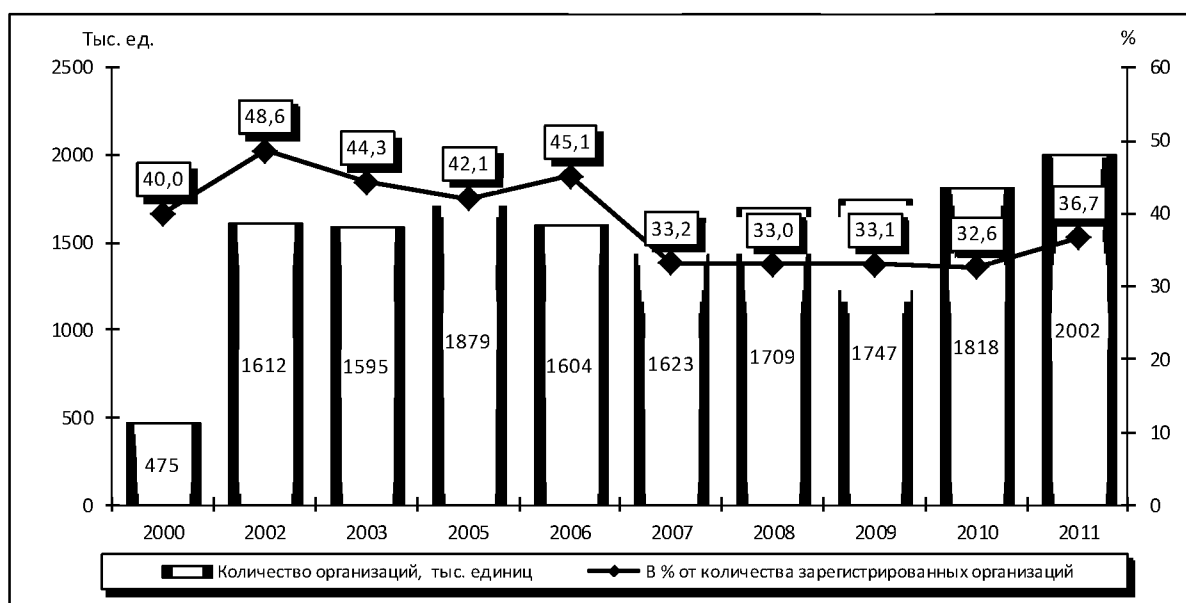
Практика проверок свидетельствует о том, что нередко субъектный состав подобных цепочек представлен фиктивными контрагентами (так называемыми фирмами-однодневками), в которые с помощью трансфертного ценообразования переносится налогооблагаемая база, а затем денежные средства обналчииваются или переводятся в другие компании. Помимо фирм-однодневок недобросовестные налогоплательщики используют и другие схемы минимизации налогообложения, например: предоставление фальшивых документов, подтверждающих факт экспорта; подделка счетов-фактур; завышение цен на закупаемые матери-

алы и т.п. По экспертным оценкам, ежегодные потери федерального бюджета от такого рода правонарушений составляют 1,5 – 2 млрд. рублей [9].

По мнению Счётной палаты Российской Федерации, неправомерному возврату НДС с помощью создания фиктивных структур во многом способствует неурегулированность вопросов государственной регистрации юридических лиц [4].

Как свидетельствуют материалы проверок, проводимых Счётной палатой, применение налогоплательщиками схем незаконного возмещения НДС с использованием таких структур приобретает всё более масштабный характер. За 2000 – 2011 годы количество организаций, которые не представили отчётность в налоговые органы или представили «нулевую» отчётность, выросло в 4,2 раза и достигло более двух миллионов или почти 40% от общего количества организаций, состоящих на учёте в налоговых инспекциях (рис. 8).

Рисунок 8. Динамика численности организаций, не представивших налоговую отчётность или представивших «нулевую» отчётность в 2000 – 2011 гг.



Действующая система администрирования экспортного НДС недостаточно эффективна ещё и потому, что создаёт значительные издержки при возмещении налога из бюджета. В известной мере эта проблема касается всех налогов, по которым предоставляются льготы, но в случае с НДС административные издержки особенно заметны.

В целях борьбы с неправомерным возвратом НДС налоговые органы вынуждены осуществлять трудоёмкие контрольные мероприятия, занимающие по длительности в среднем почти год<sup>8</sup>, что приводит к задержке сроков возмещения налога добросовестным налогоплательщикам. В результате за нарушение сроков возврата НДС федеральный бюджет несёт потери в виде уплаты процентов, и общий объём этих потерь за 2008 – 2012 годы составил почти 10 млрд. руб. [14].

Из-за многочисленных особенностей и сложностей в определении налоговой базы налог на добавленную стоимость является самым «дорогим» для налогового регулирования. По оценкам экспертов, около 40% объёма собранного НДС тратится на содержание налоговых инспекций, а 60% работы бухгалтерий предприятий и организаций связано с обслуживанием этого налога [3].

Не умножая примеров низкой эффективности налогового администрирования НДС, следует признать, что в последние годы активизировались дискуссии о его реформе, что обусловлено в основном поиском источников модернизационного роста России.

По мнению д.э.н. И.А. Майбурова, «наибольшая коррупционная ёмкость на сегодняшний день заложена в НДС. Без реформы этого налога невозможно прекра-

<sup>8</sup> По данным Центра исследования проблем налогообложения при Правительстве РФ, 80% камеральных и 90% встречных налоговых проверок связано с уплатой НДС.

тить всё возрастающий поток бюджетного возмещения, основу которого составляют различные схемы необоснованного экспортного возмещения» [10].

Предлагаются различные варианты реформирования, в том числе и такие радикальные, как отмена возмещения НДС при экспорте продукции. Жёсткую позицию в этом направлении занимает д.э.н. Н.А. Кричевский. В статье «Развращение возвращением» он пишет: «Наказ всем политическим партиям: вы просто обязаны включить в свои программы вопрос об отмене возмещения налога на добавленную стоимость (НДС) при экспорте природных ресурсов! Существующая практика возмещения нарушает не только Конституцию, но и пробивает триллионную брешь в федеральном бюджете» [8].

Аналогичной точки зрения придерживается и вице-президент ЭАЦ «Модернизация» М. Абрамов, называющий НДС коренным злом налоговой системы России: «Абсурдно поощрять экспортёров за лишение местных производителей возможности добавлять стоимость своего труда к обработке национальных природных ресурсов и за нанесение ущерба национальному богатству» [14].

По мнению экспертов компании «Фин-Экспертиза», необходимо перейти от зачётно-возвратного механизма исчисления НДС к принципиально иной методологии его расчёта, основанной на балансовом методе, при котором в качестве налоговой базы выступает добавленная стоимость, входящая в состав реализованной продукции. Такой подход, утверждают эксперты, позволит сократить расходы на администрирование НДС примерно на треть и в определённой мере минимизировать риски, связанные с уклонением от уплаты налога [14].

Заметим, что инициирование применения новой методики расчёта НДС вызвало особенно острые дискуссии среди финансовых служб, предпринимателей и экспертного сообщества. Многие сходятся во мнении, что исчисление НДС по прямой схеме действительно проще, однако в Минфине РФ заявляют, что принятие соответствующего решения потребует перестройки всей системы НДС.

На наш взгляд, с одной стороны, взимание НДС непосредственно с добавленной стоимости упростит процедуру администрирования налога, так как для его исчисления и проведения налоговых проверок будут использоваться те же бухгалтерские документы, что и по налогу на прибыль.

С другой стороны, прямой метод исчисления вряд ли решит проблему «уклонистов». Размер прибыли и фонда оплаты труда, которые являются основными компонентами добавленной стоимости, определяется по данным внутреннего (первичного) бухгалтерского учёта, что нередко провоцирует недобросовестных налогоплательщиков уменьшить этот размер для целей налогообложения. Прямая же схема предполагает трансформацию НДС из косвенного налога в прямой, а, как известно, именно в сфере прямых налогов формируются теневая прибыль и скрытая оплата труда. В любом случае концепция аддитивной методики исчисления НДС должна быть обоснована предварительными расчётами возможных последствий её применения.

Справедливости ради отметим, что проблемы с администрированием НДС существуют не только в России. Даже для европейских стран с наиболее развитой системой НДС характерен массовый уход от его уплаты. Ежегодные потери стран Европейского Союза от злоупотреблений в сфере НДС оцениваются в 4,5 млрд. евро [12].

В мировой практике применяются различные методы борьбы с незаконным возмещением НДС. Так, например, в Болгарии действует система банковских НДС-счетов<sup>9</sup>. В Филиппинах и Индонезии создан специальный независимый орган, занимающийся возмещением НДС. В Великобритании в качестве наиболее эффективного решения проблемы активно лоббируется унификация всех ставок НДС на уровне 5% при максимальной ставке 17,5%. В Чехии и Португалии при выявлении фиктивных контрагентов все участники экспортной цепочки лишаются права на возврат НДС и т.д. Однако следует признать, что в настоящее время ни российское, ни зарубежное законодательство не нашли универсальных способов решения проблемы незаконного возмещения НДС из бюджета. Этот вид налоговых рисков побуждает налоговые органы разных государств к активному взаимодействию в системе правового регулирования НДС.

Исходя из результатов проведённого анализа, выскажем и наши предложения, направленные на корректировку действующего механизма налогового администрирования НДС при экспорте.

1. В целях стимулирования увеличения экспорта продукции высоких переделов целесообразно сохранить прежний порядок возмещения НДС для экспортёров, осуществляющих поставки изделий с высокой добавленной стоимостью. Такой подход будет отвечать стратегическим задачам создания модернизационной экономики.

<sup>9</sup> Аналогичную систему пыталась внедрить Счетная палата Российской Федерации, неоднократно предлагавшая в ежегодных заключениях по исполнению федерального бюджета в качестве меры по упорядочению возмещения НДС экспортёрам оформлять уплату налога по всей цепочке продвижения товара отдельными платёжными поручениями, а суммы НДС зачислять на специальный счёт.

2. Необходимо ввести дифференцированную шкалу возвратов НДС для экспортёров, отгружающих продукцию с малой добавленной стоимостью (полуфабрикаты). Для экспортёров сырья предусмотреть поэтапную отмену полной компенсации НДС<sup>10</sup>.

По нашим расчётам, выполненным на примере ключевых отраслей российского экспорта, в 2013–2015 годах потенциальные дополнительные доходы федерального бюджета от введения дифференцированных ставок НДС оцениваются в 4575 млрд. руб. или 1525 млрд. руб. ежегодно<sup>11</sup> (табл. 6).

3. Для противодействия созданию «серых» схем в налоговое законодательство должна быть введена норма, устанавливающая право на возмещение только фактически уплаченной в бюджет суммы НДС. Это, в свою очередь, предполагает создание системы межведомственного обмена оперативной и статистической информацией.

Важным шагом в данном направлении может стать увеличение требований к минимальному размеру уставного капитала банков<sup>12</sup>, без участия которых невозможно

использование «однодневок» в схемах ухода от налогов.

4. Одним из вариантов реформирования НДС можно рассматривать снижение базовой ставки и установление единой ставки НДС (например, в диапазоне 12–16%) с одновременной отменой всех налоговых преференций по его начислению и уплате. Переход к единой ставке позволит упростить администрирование налога, поскольку действие нескольких ставок усложняет налоговые расчёты, увеличивает вероятность ошибок и создаёт дополнительные условия для реализации необоснованного возмещения налога. Возможное сокращение поступлений НДС при введении единой ставки можно будет компенсировать за счёт увеличения некоторых видов акцизов и установления налога на роскошь.

5. Требуется ввести систему регистрации налогоплательщиков НДС, что будет способствовать частичному решению проблемы нелегитимного возврата. Возможно, имеет смысл установить трёхлетний срок с момента регистрации, в течение которого вновь созданная организация не имеет права претендовать на возврат налога.

6. В целях формирования эффективной системы электронного документооборота счетов-фактур необходимо закрепить в Налоговом кодексе РФ нормы об обязательном переходе всех налогоплательщиков к обмену счетами-фактурами в электронном виде. Это позволит налоговым органам оперативно отслеживать цепочку счетов-фактур от покупателя до первого поставщика и решать вопрос о возмещении НДС.

Очевидно, что проблема полноты налоговой базы и роста собираемости НДС выходит за рамки вопросов возмещения

<sup>10</sup> Дифференцированная система ставок возврата НДС в зависимости от степени переработки отгружаемой на экспорт продукции действует в Китае: экспортёрам высокотехнологичной продукции возмещается 17% НДС, экспортёрам полуфабрикатов – 5%. Компаниям, вывозящим сырьё, возврат налога не производится.

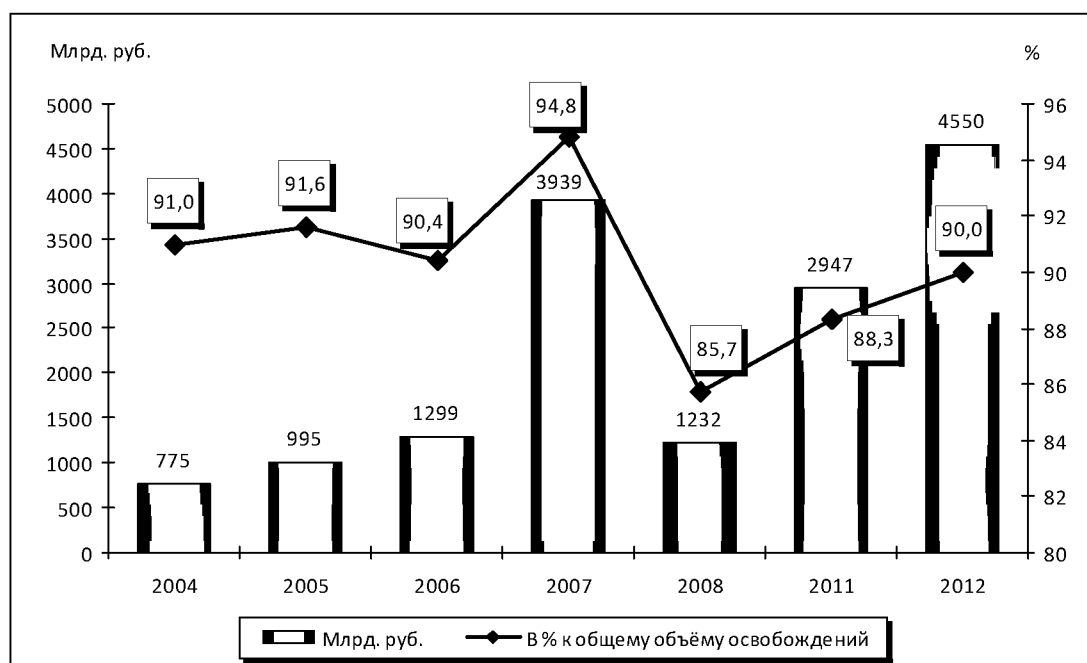
<sup>11</sup> Оценка дополнительных доходов выполнена при следующих допущениях: ожидаемые объёмы экспорта соответствующих отраслей и среднегодовой курс доллара приведены из прогноза Министерства экономического развития Российской Федерации; расчёт по металлургическому производству исходит из предполагаемого экспорта готовой металлопродукции, поэтому вариант полной отмены возврата НДС не рассматривался.

<sup>12</sup> В 2012 г. минимальный размер уставного капитала банка составлял 180 млн. руб., в 2015 году предполагается его повышение до 300 млн. руб. Эксперты Института экономики переходного периода предлагают установление минимального размера уставного капитала банков до 3–5 млрд. руб. поэтапно до 2020 года.

Таблица 6. Прогнозная оценка дополнительных доходов бюджета в результате введения дифференцированных ставок возврата экспортного НДС

Показатели	Нефть, нефтепродукты, газ						Чёрные и цветные металлы					
	2013		2014		2015		2013		2014		2015	
	Ставки НДС											
	18%	10%	18%	5%	18%	0%	18%	16%	18%	12%	18%	6%
Экспорт, млрд. долл.	315,5		324,2		332,5		46,0		50,6		54,0	
Возврат НДС, млрд. долл.	56,8	31,6	58,4	16,2	59,9	0	8,3	7,4	9,1	6,1	9,7	3,2
<i>Дополнительные доходы бюджета</i>												
Млрд. долл.	25,2		42,2		59,9		0,9		3,0		6,5	
Млрд. руб.	816,5		1392,6		2018,6		29,2		99,0		219,1	

Рисунок 9. Динамика объёмов освобождений от уплаты НДС финансовой деятельности в 2004 – 2012 гг.



Источники: Налоговый кодекс РФ; данные ФНС России; авторские расчёты.

экспортного НДС и нуждается в принятии комплекса мер по оптимизации большого числа освобождений по уплате внутреннего НДС<sup>13</sup>.

В общем объёме освобождений от налогообложения более 90% приходится на финансовый сектор экономики (банки,

<sup>13</sup> Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), регулируются статьёй 149 Налогового кодекса Российской Федерации.

страховые организации). За 2004 – 2012 годы сумма этих освобождений выросла почти в 6 раз – с 0,8 до 4,6 трлн. руб. (рис. 9). Фактически действующее законодательство оставляет вне налогообложения наиболее высокодоходную сферу финансовых услуг, нарушая тем самым один из основных принципов налоговой системы – принцип справедливости. По нашим расчётам, отмена освобождений по уплате

НДС для субъектов финансовой деятельности позволит увеличить федеральную казну на 3 – 5 трлн. руб.

Учитывая опыт администрирования НДС в странах ОЭСР, считаем необходимым сократить перечень всех освобождений до стандартных, таких как общественные и квазиобщественные блага [6].

Важнейшей составной частью реформы НДС должно стать повышение эффективности контрольных функций. Для этого следует создать систему межведомственного контроля, которая должна быть основана на взаимодействии налоговых, правоохранительных и таможенных органов,

главным направлением работы которой являлся бы поиск методов оценки рисков уклонения от налогообложения.

Итак, проблема совершенствования администрирования НДС, прежде всего наведения порядка с его возмещением и освобождением от его взимания, переходит в разряд стратегических задач экономической безопасности России. Законодательная корректировка действующей системы налогового регулирования НДС станет существенным резервом наполняемости федерального бюджета, способным, по нашим расчётам, увеличить ежегодные налоговые поступления на 4,5 – 5,5 трлн. руб.

### Литература

1. Букина, И. Опыт оценки эффективности налогового администрирования за рубежом / И. Букина // Федерализм. – 2012. – № 4. – С. 151.
2. Дробышевский, С. Основные направления реформирования налоговой системы на среднесрочную перспективу / С. Дробышевский, Т. Малинина, С. Синельников-Мурылев // Экономическая политика. – 2012. – № 3. – С. 20.
3. Заикина, О. Прямой счёт / О. Заикина // Эксперт. – 2007. – № 43. – С. 17.
4. Заключение Счётной палаты Российской Федерации на отчёт об исполнении федерального бюджета за 2000 – 2011 годы // Официальный сайт Счётной палаты. – Режим доступа: <http://www.ach.gov.ru/ru/expert/follow-up/>
5. Ильин, В.А. Влияние интересов собственников металлургических корпораций на социально-экономическое развитие / В.А. Ильин, А.И. Поварова, М.Ф. Сычёв. – Вологда: ИСЭРТ РАН, 2012. – 102 с.
6. Казакова, М. Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога / М. Казакова, А. Кнобель, И. Соколов // Официальный сайт Института экономики переходного периода. – Режим доступа: <http://www.iep.ru/ru/publikacii.html>
7. Кинжебаева, Е.В. Разработка сценарных подходов изменения НДС-системы в РФ / Е.В. Кинжебаева // Агропродовольственная политика России. – 2012. – № 5. – С. 68.
8. Кричевский, Н.А. Разращение возвращением [Электронный ресурс] / Н.А. Кричевский // Московский комсомолец. – 2011. – № 25715. – Режим доступа: <http://www.mk.ru/politics/russia/article/2011/08/09/613000>
9. Мелоян, В.С. Проблемы возмещения экспортного НДС в российской практике [Электронный ресурс] / В.С. Мелоян, Н.А. Саттарова. – Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/bux/56304/>
10. Налоговое планирование и оптимизация налогообложения [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pnalog.ru/material/>
11. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] // Справочно-поисковая система «КонсультантПлюс».
12. Пахатинский, Э.В. Проблемы документального подтверждения экспорта, связанного с обоснованием налоговой ставки 0% при возмещении НДС организациям-экспортёрам / Э.В. Пахатинский // Финансы, деньги, инвестиции. – 2006. – № 5. – С. 14.
13. Сложность администрирования НДС заставляет задуматься // Российский налоговый портал. – Режим доступа: <http://taxpravo.ru/>
14. Эксперты: процесс реформирования НДС будет тяжёлым для всех [Электронный ресурс] // Бухгалтерский учёт. Налогообложение. Аудит. – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/news/account/78246.html>