

УДК 336.226

## Некоторые проблемы НДС РФ

**Чулюкин И.Л.**

Кандидат юридических наук,  
ассистент кафедры конституционного и административного права  
Казанского (Приволжского) федерального университета

*В статье предпринята попытка анализа такого специфического налога как налог на добавленную стоимость не только с позиции теории налогового права, но и с учетом правоприменительной практики.*

*Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налог с оборота, специальные налоговые режимы, добавленная стоимость, инвойс, методика расчета налога.*

Налог на добавленную стоимость (далее – НДС), взимаемый на всех стадиях производства и реализации товаров, работ и услуг, безусловно, один из основных и достаточно сложных в применении косвенных налогов. При этом фактическим, конечным плательщиком налога выступает потребитель, производитель же (продавец) является своего рода сборщиком налога. НДС, по праву, считается одним из важнейших бюджетобразующих налогов любого государства, в котором он существует и взимается. Вместе с тем с момента возникновения его преследует целый ряд проблем. Впервые данный налог был применён во Франции в 50-х гг. XX в., однако после первого же полугодия его взимания от него пришлось отказаться в силу явной недоработки закона (налог носил кумулятивный характер, т.е. сумма налога, уплаченная предыдущим налогоплательщиком, включалась в налоговую базу плательщика следующего, что, естественно, не могло негативно сказаться на потреблении) [1, с. 196].

К сожалению, и законодателю в Российской Федерации не удалось избежать определённых недоработок при принятии нормативных актов, устанавливавших и вводящих данный налог на территории нашего государства. Это касается и Закона 1991 г., и, к сожалению, ныне действующей гл. 21 НК РФ.

Очевидно, именно это обстоятельство и привело, в свою очередь, к возникновению многочисленных и многолетних споров и дискуссий в рамках разного рода конференций, «круглых столов» в научных кругах к появлению большого количества зачастую прямо противоречащих друг другу законодательных

инициатив (от снижения базовой ставки с 18 % до 14 % с отменой 10 %-ной ставки до полной отмены налога с заменой его на неизвестный налог с продаж), к известным сложностям у правоприменителя, связанным с администрированием налога (понимая под ним как собственно порядок организации взимания налогов и сборов, так и контроль за полнотой и своевременностью их уплаты), а также и к серьёзным проблемам у самих налогоплательщиков (например, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателя за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога, фактически уплаченными поставщикам за материальные ресурсы (работы, услуги), стоимость которых относится на издержки производства и обращения, и если один из субъектов использует специальный налоговый режим, то, очевидно, возникают серьёзные налоговые издержки).

В этой связи хотелось бы высказать ряд соображений. Во-первых, как это ни странно, название налога не соответствует его содержанию. Под добавленной стоимостью имеет смысл понимать разницу между стоимостью реализованных товаров работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесённых на издержки производства и обращения [1, с. 79-80], подобно тому как это прописано в гл. 25 НК и как это сделано в странах Евросоюза. В гл. 21 объектом налогообложения признаётся операция по реализации, т.е., условно говоря, не прибыль, а доход. Иными словами, система взимания НДС в РФ не предусматривает определения добавленной сто-

имости, т.е. суммы добавленной производителем товара к стоимости сырья, материалов, некоторых других затрат (амортизации, например), понесённых в связи с производством. Вместо этого ставка определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), исходя из применяемых цен и тарифов, без включения в них НДС. Этот метод расчёта называется методом зачёта по счетам или инвойсным. Это, бесспорно, более простой способ определения налоговых обязательств. Однако, представляется необходимым либо поменять название главы, либо дать своё определение добавленной стоимости для целей налогообложения, либо всё-таки использовать зарубежный опыт, что, быть может, позволит, отчасти, попытаться решить ещё одну проблему.

В ходе заимствования у стран Евросоюза такой разновидности налога с оборота, как НДС в законодательство РФ, на наш взгляд, не было учтено ещё одно немаловажное обстоятельство. На Западе НДС платят все, кто осуществляет предпринимательскую деятельность в той или иной форме, и, таким образом, НДС является основной статьёй доходов бюджета как самого Евросоюза, так и большинства стран, в него входящих. Освобождены от НДС только мелкие услуги, порог работы без НДС от 25 тыс. евро до 75 тыс. евро в разных странах Европы (Франция, Германия и т.д.). В результате многочисленных поправок в НК РФ, имея ввиду гл. 26.2 НК РФ, в России значительное количество хозяйствующих субъектов полностью освобождено от обязанности платить НДС, порог выручки, при которой обязателен переход на общий налоговый режим, составляет 60 млн. руб., т.е. около 750 тыс. евро. Это положение представляется необоснованно обременительным для бюджетной системы, а также всей экономики страны, тем более, в современных условиях.

Безусловно, «освобождение» от НДС не всеобъемлющее: оно, как и задумывалось, должно фактически касаться тех, кто реализует товары и оказывает услуги населению. Но, здесь возникает ещё один вопрос. Как быть фирмам, реализующим товары (работы, услуги) более крупным предприятиям, находящимся на общем налоговом режиме, «освобождение» оказывается «медвежьей услугой»: согласно п. 5 ст. 173 НК РФ, предприятие на спецрежиме имеет право выставлять счет-фактуру с выделенным НДС, но полученную сумму НДС должно уплатить в бюджет. А если «освобожденец» не выставляет счет-фактуру, то его товары (работы, услуги) востребованы по цене, меньшей на ставку НДС, тогда эту сумму должен будет уплатить в бюджет покупатель. Таким образом, п. 5 ст. 173 НК РФ вводит налог с оборота по ставке 18 (10) % на взаимоотношения между предприятиями на общем и на специальном режимах, что однозначно выше налога на добавленную стоимость.

Таким образом, законодатель, «освободив» малые предприятия от НДС, перекладывает это бремя на крупный бизнес, что бумерангом возвращается в качестве снижения цены на большую сумму, чем НДС.

С другой стороны, известный уровень правового нигилизма у граждан, слабость налогового администрирования привели к тому, что описанную выше проблему бизнес решает просто, обращаясь в так называемые «обнальные» фирмы-посредники, которые, как бы находясь на общем налоговом режиме, оказывают услуги транзитера или же обнальщика, тем самым позволяя избежать налога с оборота по ставке 18 (10) %, что, в свою очередь, является налоговым правонарушением. Конкурировать с фирмами, применяющими подобного рода схемы, связанные с обналичиванием, невозможно, малое предприятие на специальном режиме вынуждено обращаться в соответствующие фирмы, чтобы избежать 18 (10) % налога с оборота или же прекратить свою деятельность.

Указанная ситуация в значительной степени осложняет деятельность сельхозтоваропроизводителей, так как при использовании специального налогового режима (гл. 26.1 НК РФ) эти организации (предприниматели) сталкиваются с аналогичной проблемой и вынуждены либо нарушать закон, либо терпеть убытки, связанные как раз с освобождением от уплаты НДС. Возможно, в их случае, с учётом сегодняшних обстоятельств, имеет смысл в ближайшее время вернуть положение, ранее содержавшееся в гл. 25 НК РФ о применении к сельхозпроизводителям ставки по налогу на прибыль, равной 0 %. Не исключено, что эта мера поможет решить хотя бы данную проблему достаточно оперативно.

С учётом вышесказанного, представляется необходимым выделить следующие недостатки и недоработки гл. 21 НК РФ:

1. В НК РФ и ГК РФ отсутствует определение понятий «Добавленная стоимость», «Налог на добавленную стоимость», а налог на добавленную стоимость есть.

2. Название налога не соответствует содержанию, в ст. 146 объектом налогообложения названа не добавленная стоимость, а реализация товаров, работ, услуг.

3. Благодаря п. 5 ст. 173 НК РФ, для значительной части предприятий «НДС» стал налогом с оборота. (Первоначально налогом с оборота облагалась стоимость валового оборота товаров предприятия кумулятивным методом, при котором налог взимался на каждой стадии производства или обращения товара, исключая оборот внутри компании [1, с. 250]. В настоящее время налог с оборота взимается только один раз на стадии производства или торговли, но по более высокой ставке. И хотя оба налога относятся к одной группе – косвенные налоги, у них всё же

и разная цель взимания и разный объект, так что их смешение в одной гл. 21 НК РФ не представляется разумным).

4. Благодаря подп. 1.2 п. 2 ст. 167 НК РФ «Момент определения налоговой базы», в налоговую базу включаются предоплаты и аванс, что ничего общего со смыслом НДС не имеет.

5. НДС может привести к двойному налогообложению товаров (работ, услуг).

Проблемы малого и среднего бизнеса в настоящее время не в том, какая ставка НДС – 18, 12, или даже 10 %, а в том, что для малого бизнеса, а также для среднего бизнеса, которое взаимодействует с ним, НДС фактически превратился в налог с оборота.

Одна из основных проблем, содержащихся в гл. 21 НК РФ, – это п. 5 ст. 173 НК РФ. Согласно этому пункту, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога:

1) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;

2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Причина появления п. 5 ст. 173 – в укоренившемся заблуждении о том, что «освобожденцы» УСН (упрощенная система налогообложения), ЕСХН (единый сельхозналог) не платят НДС, поэтому полученную от покупателя сумму НДС они должны уплатить в бюджет. При этом финансовые результаты «освобожденца» будут такими же, как и у аналогичного предприятия на общем налоговом режиме.

Представляется, что данное понимание вопроса несколько несостоятельно, доказано, что п. 5 ст. 173 НК РФ вводит неподъемное налоговое бремя, резко ухудшает финансовые результаты субъектов МСБ (субъекты малого и среднего бизнеса) в производственной сфере. Спецрежим вместо того, чтобы быть льготным режимом, является медвежьей услугой для малого бизнеса производственной сферы.

В этой связи скорее можно утверждать, что п. 5 ст. 173 НК РФ – неосновательное обременение, приводящее к тому, что малый бизнес в сфере производства не может развиваться в принципе, т.к. покупателями товаров (работ, услуг) малого предприятия производственной сферы, как правило, является более крупное предприятие, работающее на ОСНО (общая система налогообложения). В результате для того, чтобы избежать подобной неблагоприятной для себя ситуации, предприятия в какой-то степени

вынуждены обращаться к незаконным (обнальным) схемам.

Не отменив п. 5 ст. 173 НК РФ, достаточно сложно бороться с «обналичкой» – при таком уровне налогообложения работать в рамках закона довольно сложно, весь малый бизнес в производственной сфере рискует просто обанкротиться.

Представляется также, что режим «без НДС» должен быть по-настоящему льготным для малого бизнеса, начинающих предпринимателей, и порог оборота для работы в таком режиме должен быть снижен до нескольких миллионов рублей как и во многих странах Европы.

Если же предприятие переходит на режим без НДС, то его продукция не востребована другими предприятиями, работающими в обычном режиме налогообложения, что делает товары (работы, услуги) неконкурентными, т.к. покупатель требует снижения цены товара на ставку НДС (на сумму, которая должна фигурировать в счет-фактуре в качестве «сумма НДС»). Что, в свою очередь, в известной мере провоцирует предприятия к обращению в фирмы-однодневки за счет-фактурами с выделенным НДС с целью избежать налога с оборота. В результате эти 18 (10) % стоимости товара попадают не в бюджет, а «распиливаются» между предпринимателями и, по сути, преступниками.

Есть еще другая сторона медали: положение дел с НДС вовлекает в криминальный оборот миллионы людей, причем эти преступления – тщательно продуманные и совершаются организованной группой лиц, предполагая к тому же известную коррупционную составляющую.

В результате того, что «обналичка» в какой-то мере напрашивается, вкупе с НДС предприятия уходят также от функции налогового агента по НДС, от отчислений в социальные фонды. Также «оптимизируется» налог на прибыль.

Очевидно, в связи с усилением контроля со стороны правоохранительных органов, предприятия, обращающиеся к «обнальным» схемам, могут работать до первой «законной» проверки, а если будут работать в правовом поле, то обанкротятся.

Представляется необходимым внести изменения в гл. 21 НК РФ, определиться на уровне понятийного аппарата, откорректировать методику расчета НДС. Необходимо, чтобы налог на добавленную стоимость не превратился в налог с оборота, чтобы расчет налога, согласно НК РФ, дал результат, не превышающий налог на добавленную стоимость при любых обстоятельствах.

В качестве возможных способов устранения проблем можно рассмотреть следующие изменения и дополнения в гл. 21 НК РФ «НДС»:

1.1. Определить в ст. 11 НК РФ «Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе», понятие «Добавленная стоимость».

1.2. Определить в гл. 21 НК РФ понятие «Налог на добавленную стоимость».

1.3. В законе должно быть определено, что НДС – налог на конечное потребление, объектом налогообложения должна стать «Добавленная стоимость» как конечная стоимость товаров (работ, услуг) для конечного потребителя.

1.4. Поскольку в РФ принят зачетный метод по счетам (счет фактурный, инвойсный) расчета налога на добавленную стоимость, это также должно быть отражено в гл. 21 НК, т.к. имеются разные методы расчета налога.

При наличии этих норм гл. 21 НК РФ приобретает более или менее логически завершенный вид.

1.5. Внести изменения в несколько статей НК, в результате которых НДС перестал бы быть налогом с оборота для отдельных категорий налогоплательщиков, а именно необходимо внести изменения в ст. 168 «Сумма налога, предъявляемая Продавцом Покупателю» и ст. 154 «Порядок определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг)», исключить из НК РФ п. 5 ст. 173.

1.6. Отменить налог с предоплат и авансов, ничего общего с НДС не имеющий, для чего внести изменения в п. 1 ст. 167 НК РФ «Момент определения налоговой базы», исключить подп. 1.2 «день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав».

1.7. Порог по оборотам для работы в специальных режимах налогообложения необходимо ограничить. Например, для УСН суммой 6 млн. руб. в год вместо 60 млн. руб.

Изучение вопроса дает ясный ответ: именно значительные недостатки в понимании налога на концептуальном уровне и неясности методики расчета

НДС в НК РФ являются причиной того, что НДС до сих пор является «непонятным налогом» для законодателей, чиновников налоговых служб, экономистов.

Очевидно, не устранив эти недостатки в НК РФ, невозможно выстроить стройную, завершенную налоговую систему и требовать от бизнеса исполнения законов. Не следует также забывать, что решение указанных проблем может благотворно сказаться и на доходной части бюджета.

В этой связи в долгосрочной перспективе представляется необходимым разработать новую редакцию гл. 21 НК РФ, в которой будут определено, что такое НДС, добавленная стоимость, методика расчета налога и пр., в краткосрочной же – отменить п. 5 ст. 173 НК РФ и связанные с этим косметические изменения в несколько статей НК РФ.

#### *Литература:*

1. Толкушин А.В. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. – М.: Юристъ, 2000. – 512 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая: текст с изм. и доп. на 15 мая 2015 г. – М.: Эксмо, 2015. – 957 с.

## **Some Problems of VAT in the Russian Federation**

*I.L. Chuliukin*

*Kazan (Volga Region) Federal University*

*The paper dwells upon such specific tax as value added tax not only in the framework of taxation law theory but with account of law enforcement practice.*

*Key words: value added tax, general sales tax, special tax treatments, added value, invoice, tax calculation method.*

