

УДК 336.225

О ДЕФЕКТАХ КОНСТРУКЦИИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И МЕРАХ ПО ИХ УСТРАНЕНИЮ

Мищенко В.В.

Кузбасский государственный технический университет имени Т.Ф. Горбачева

Информация о статье

Принята 05 августа 2018 г.

Ключевые слова: Косвенное налогообложение, налог на добавленную стоимость, конструкция НДС, порядок уплаты НДС, объект налогообложения НДС

DOI: 10.26730/2587-5574-2018-3-60-76

Аннотация.

Косвенное налогообложение является одним из основных источников формирования государственного бюджета Российской Федерации. Одним из налогов, относимых к косвенному налогообложению относят налог на добавленную стоимость (НДС). История применения этого налога весьма продолжительна. Однако его применение всегда сопровождалось как серьезными нарушениями законодательных норм регулирующих его, так и обсуждений обоснованности этих норм среди специалистов. Статья является продолжением этой дискуссии, в которой автор излагает свою позицию в отношении конструкции НДС, обосновывая несоответствие ее основных элементов действующему налоговому законодательству РФ, и поэтому предлагает мероприятия по их устранению. В частности, автором предлагается изменение его основных параметров, таких как объект налогообложения, плательщик налога, порядок его уплаты, а также ряд прочих мероприятий.

ABOUT THE DEFECTS OF VALUE-ADDED TAX STRUCTURE AND MEASURES FOR THEIR REMOVAL

Vladimir V. Mishchenko

T.F. Gorbachev Kuzbass State Technical University

Article info

Received August 05, 2018

Keywords:

Indirect taxation, value added tax, VAT structure, the procedure for paying VAT, the object of VAT taxation

Abstract.

Indirect taxation is one of the main sources of the state budget of the Russian Federation. One of the taxes attributable to indirect taxation is the value-added tax (VAT). The history of this tax is very long. However, its application has always been accompanied by both serious violations of its legislative norms, and the discussions on the validity of these norms among experts. The article is a continuation of this discussion, in which the author presents his position regarding the construction of VAT, justifying the non-compliance of its main elements with the current tax legislation of the Russian Federation, and accordingly proposes measures for eliminating them. In particular, the author suggests changing its basic parameters such as the object of taxation, the tax payer, the procedure for its payment, as well as a number of other measures.

1 Введение / Introduction

Вопросы начисления налога на добавленную стоимость (НДС) являются предметом исследований значительного числа авторов [1, 4 – 6, 10, 14, 15, 17 - 19]. При этом любая система налогообложения формируется под влиянием многих факторов, основными из которых являются гражданский менталитет, сформированный историческими обстоятельствами, политическая ситуация в стране применения той или иной системы налогообложения и, в конечном итоге, уровень ее социально-экономического развития. В результате в мировой практике сформировались 4 основные модели налоговых систем, а именно [16]:

- англосаксонская;
- евроконтинентальная;
- латиноамериканская;
- смешанная.

Основным различием между этими системами является соотношение между прямым и косвенным налогообложением. Само деление налогов на прямые и косвенные возникло еще в 18-ом веке, но особенно четкие черты оно приобрело в период первой мировой войны, когда воюющим государствам потребовались дополнительные доходы для ведения военных действий.

В общем смысле прямое налогообложение связано с получением дохода, владением и распоряжением каким-либо имуществом, например, землей, движимым или недвижимым имуществом. Говоря иными словами, плательщик налога и носитель налоговой обязанности совпадают.

Косвенное налогообложение построено на иных принципах. В действующей его интерпретации, закреплённой налоговыми законодательствами многих стран, лежит принцип переложения обязанности по уплате налога с налогоплательщика на иное лицо, которое становится носителем налоговой обязанности, то есть в косвенном налогообложении плательщик налога и носитель налоговой обязанности являются разными лицами. Это разделение, как будет показано далее, является серьезным конструктивным дефектом идеи косвенного налогообложения. Кроме этого следует отметить, что принципиальнейшим отличием косвенного налогообложения от прямого является то, что объектом косвенного налогообложения являются расходы налогоплательщика. Таким образом, какое-либо лицо может не получить доход, не владеть имуществом и у него соответственно не возникает обязанность по уплате прямых налогов. Но это же лицо в любом случае понесет какие-то расходы, хотя бы связанные с удовлетворением первоестественных потребностей. Принимая на себя какие-либо расходы, лицо автоматически становится плательщиком косвенных налогов, которые, как правило, являются надбавкой к цене, приобретаемого товара. Это свойство косвенных налогов – абсолютная независимость от полученных доходов, владения и/или распоряжения имуществом – делают их весьма привлекательными для встраивания и использования в общей системе налогообложения.

Для оценки политической и экономической значимости косвенного налогообложения вернемся к четырем вышеназванным основным моделям налоговых систем.

Англосаксонская модель налогообложения ориентирована на прямые налоги и, соответственно, в меньшей степени на косвенные. Это объясняется тем, что доходы налогоплательщиков и, в первую очередь физических лиц, высоки, что позволяет собирать весьма существенные по объемам налоги, связанные с полученными доходами и владением имуществом.

Евроконтинентальная модель налогообложения, несмотря на достаточно высокие доходы индивидуальных налогоплательщиков, в отличие от англосаксонской, в том числе ориентирована и на косвенное налогообложение как существенный налоговый доход государственного бюджета (Германия, Нидерланды, Франция, Австрия, Бельгия) [16]. Этот факт объясняется тем, что страны континентальной Европы исторически были ориентированы на существенную роль государства в социальной поддержке населения.

Латиноамериканская модель ориентирована на обложение косвенными налогами, что обусловлено низкими доходами населения и высокой инфляцией [16].

Смешанная модель налогообложения, как следует из ее названия, включает в себя все основные налоговые ориентиры предыдущих трех моделей. В общем виде она нацелена на исключение зависимости государственного бюджета от какого-либо одного или по крайней мере узкой группы налогов. Отличительной особенностью смешанной модели налогообложения является преобладание доли прямых налогов, взимаемых с организаций, над долей прямых налогов, взимаемых с физических лиц. Кроме этого косвенные налоги, плательщиками которых являются в основном организации, также превышают или, в крайнем случае, равны по своей величине налогу с физических лиц [16].

Как видно, любая модель налогообложения в той или иной степени применяет косвенные налоги. Что же представляют собой косвенные налоги и какие виды их известны?

Практика применения косвенного налогообложения, в том числе и мировая, знает четыре основных вида косвенных налогов:

- налог с оборота – объект налогообложения – реализация результатов производства и оптовые продажи;
- налог с продаж – объект налогообложения – розничные продажи;
- налог на добавленную стоимость (НДС) – объект налогообложения – добавленная стоимость;
- акцизы – операции с подакцизными товарами.

Доля участия косвенных налогов в формировании государственных бюджетов весьма существенна. Например, бюджет Российской Федерации за счет косвенного налогообложения (НДС) формируется в среднем на 35 % и, что немаловажно, в перспективе доля этих доходов российского бюджета не сократится [9]. Между тем, по-нашему убеждению, применяемая система косвенного налогообложения в Российской Федерации обладает серьезными конструктивными недостатками, которые существенно снижают эффективность косвенного налогообложения. Далее целесообразно описать эти недостатки и высказать свое мнение об их устранении.

2 Материалы и методы / Materials and methods

Прежде всего обратимся к истории возникновения косвенных налогов и их эволюции.

Впервые косвенные налоги в той форме, в которой они известны в настоящее время, появились еще во время Первой мировой войны. Причина появления – острая необходимость наполнения бюджетов воюющих держав для оплаты военных расходов. Не менее острой была эта же проблема и после окончания Первой мировой войны, когда экономики воевавших стран, в первую очередь Европы, были разорены и государствам требовался надежный механизм источников финансирования. Таким механизмом оказался налог с оборота. Первыми странами, которые ввели налог с оборота, были Германия и Франция.

Введение этого налога преследовало исключительно фискальные цели. Первоначально объектом обложения этим налогом был валовый оборот компании. Налог взимался на каждой стадии реализации товара, исключая внутренний оборот компаний. Подобная форма косвенного налогообложения действовала на территории практически всех европейских стран до конца 60-х годов прошлого века.

Преимуществом налога с оборота, как собственно говоря и прочих косвенных налогов, является его жесткая связь с ценой товара и отсутствие связи с прибылью компании. В результате можно сделать вывод, что налоговая обязанность по налогу с оборота возникала с каждой продажей товара, следовательно, налог с оборота стабильно обеспечивал наполнение бюджета финансами. Кроме этого, рост поступлений по налогу с оборота обеспечивался не только ростом физических объемов реализации, но и растущих в условиях инфляции цен.

С другой стороны, налог с оборота давал толчок к вертикальной интеграции компаний, так как применение налога с оборота делает производство товара внутри компании более выгодным, чем его приобретение у других его производителей.

В СССР налог с оборота стали применять с 1930 г. Однако механизм его использования несколько отличался от своего европейского аналога. Если в Европе налог с оборота «привязывался» к цене товара, то в СССР налог с оборота рассчитывался на основе разницы между оптовой ценой товара и его ценой розничной. Кроме этого, следует отметить, что в СССР налогом с оборота облагался не весь товарный перечень. Налог с оборота не применялся к товарам социальной группы (мясо, хлеб, молочные продукты, овощи, консервы и так далее). Более того, для возмещения расходов на производство государство выделяло заводам-производителям такой продукции специальные средства.

Отличительной особенностью налога с оборота, применяемого в СССР, являлось то, что его применение не вело к росту цен, так как налог исчислялся на основе разницы между оптовыми и розничными ценами, что делало «советский» вариант налога с оборота одним из наиболее предпочтительных среди всех косвенных видов налогов [11]. Однако следует признать, что в таком формате налог с оборота был весьма похож на налог на прибыль и потому применение налога с оборота создавало иллюзию двойного налогообложения одного и того же объекта.

Вместе с тем, к налогу с оборота как разновидности косвенного налогообложения было много претензий. В частности, утверждалось, что он влечет за собой двойное налогообложение в части материальной составляющей созданного товара. Отмечалось также, что применение налога с оборота ведет к созданию высокоинтегрированных (самообеспеченных) компаний и потому сокращению рыночной конкуренции.

В результате возникла задача поиска новой формы косвенного налога. Такой новой формой явился налог на добавленную стоимость, а в отдельных странах – налог с продаж.

Впервые предложение о налогообложении именно добавленной стоимости было высказано в Германии еще в 1918 г. [2]. Однако в тот период времени эта идея своего развития не получила.

После окончания Второй мировой войны на фоне начавшихся в Европе интеграционных процессов возникла задача универсализации и гармонизации налоговых систем государств Европы. В первую очередь это коснулось косвенных налогов как основных налогов, формирующих бюджеты европейских государств. Налоги с оборота вызывали много вопросов и возражений, поскольку они не обеспечивали странам-участникам Европейского экономического сообщества равенства в получении доходов их бюджетами.

Решение этой проблемы было предложено в начале 50-х годов прошлого века путем введения налога на добавленную стоимость (НДС).

Изобретение действующего формата НДС принадлежит французскому финансисту Морису Лоре, который описал методику действия НДС и обосновал его преимущества перед налогом с оборота. Прежде всего, НДС исключал «каскадный» эффект налога с оборота. Кроме этого, НДС позволил исключить стимул создания интегрированных компаний, стремящихся в целях снижения налога с оборота к полному самообеспечению. Однако введение НДС не устранило одного из самых главных недостатков косвенных налогов – влияния на ценообразование, так как НДС также предъявлялся к оплате покупателю не в составе цены, а в качестве надбавки к ней.

Подписание в 1957 г. Договора о создании Европейского экономического сообщества способствовало широкому распространению НДС, так как страны, подписавшие этот Договор, должны были гармонизировать свои налоговые системы в интересах создания общеевропейского рынка. В 1967 г. вторая директива Совета ЕЭС провозгласила НДС главным косвенным налогом Европы, тем самым обязывая всех членов Сообщества ввести этот налог в свои налоговые системы до конца 1972 г. Кроме этого, в данной директиве было указано, что для стран, имеющих намерение в будущем вступить в Сообщество, необходимым условием становилось наличие функционирующей системы НДС. В результате в настоящее время НДС введен во всех странах ЕЭС.

С 1992 г. НДС действует во всех странах Содружества независимых государств (СНГ). В Российской Федерации НДС также был введен в 1992 г. для продукции, производимой на ее территории, а с 01.02.93 распространен на ввозимые импортные товары. Он заменил налог с оборота и налог с продаж.

В чем же «кроются» достоинства НДС и его преимущества перед налогом с оборота?

В частности, специалистами, занимающимися вопросами налогообложения отмечается следующее.

Во-первых, это нейтральность НДС по отношению к любой стране-производителю, к производственному циклу, к методам производства. Во-вторых, потенциально широкая база обложения НДС позволяет равномерно распределять нагрузку на все стадии экономического цикла и увеличивать государственные доходы. В-третьих, плательщиками НДС являются практически все юридические лица, что обеспечивает его устойчивость [13].

На взгляд автора, изложенные достоинства НДС являются, по крайней мере, надуманными, если существуют вообще. Сама конструкция НДС – обложение налогом добавленной стоимости – не только сомнительна, но и в чистом виде на практике нереализуема в принципе, так как технология отражения в учете добавленной стоимости как финансово-экономического результата невозможна. Следовательно, не может быть и объекта налогообложения. В результате вместо налога на добавленную стоимость на практике используются различные «суррогаты», выдаваемые за НДС. В ранее опубликованных нами работах автор уже излагал свою позицию о несовершенстве НДС как налога [7 - 9].

Это несовершенство повлекло за собой множественные дефекты его конструкции, которые, как это ни печально, получили свое закрепление в Налоговом кодексе РФ. В чем же проявляют себя эти дефекты?

Дефект 1. Отсутствие четкого разделения прямого и косвенного налогообложения привело к тому, применение НДС необоснованно разделяет субъекта налогообложения – налогоплательщика – и носителя налоговой обязанности.

Дефект 2. Отсутствие законодательно закрепленного понятия «добавленная стоимость» привело к применению суррогатной модели расчета НДС.

Дефект 3. Как следствие этого, в Налоговом кодексе РФ закреплено несколько объектов обложения налогом на добавленную стоимость. При этом у некоторых из них добавленная стоимость как элемент отсутствует в принципе. В результате этого имеются четкие основания утверждать, что НДС трансформируется в налог с оборота.

Дефект 4. Попытка законодателя решать бюджетные проблемы за счет усиления фискальной функции НДС ведет к ухудшению положения налогоплательщиков, что противоречит п.2 ст.5 НК РФ.

В целях обоснования нашей позиции рассмотрим каждый из этих дефектов.

Дефект 1.

В налоговой практике принято выделять следующих участников – субъект налогообложения и носитель налога.

Субъектом налогообложения является лицо, на котором лежит юридическая обязанность по уплате налога за счет принадлежащих им на праве собственности денежных средств (ст.8 НК РФ). Для налогоплательщика важным является указание на необходимость уплаты налога за счет собственных средств, означающее, что уплата налога должна приводить к сокращению его доходов. Данное положение, предусмотренное ст.8 НК РФ, фактически означает запрет каких-либо оговорок, в том числе и налоговых, предполагающих перекладывание обязанности уплатить налог на иное лицо. Носитель налога – это лицо фактически уплачивающее налог. Таким образом, субъект налогообложения и носитель налога это одно и то же лицо.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ к составу субъектов налогообложения отнесены непосредственно плательщик налогов и сборов и налоговый агент.

Согласно ст.19 НК РФ налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать соответственно налоги, сборы, страховые взносы. В соответствии со ст.24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. При этом налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Иные лица, на которые налоговым законодательством возлагалась бы обязанность уплачивать налоги не определена и не установлена.

Однако законодательством определены случаи, при наступлении которых субъект налогообложения и носитель налога не совпадают. Как правило, это случаи, наступление которых возлагает на налогоплательщика в силу закона выполнение обязанности налогового агента. Применительно к НДС эти случаи предусмотрены ст.161 НК РФ. Какие-либо иные основания для переложения обязанности по уплате налога, в данном случае НДС, на иное лицо – конкретно на покупателя товаров (работ, услуг) – не предусмотрены и соответственно законодательно не установлены. Вместе с тем, НДС как налог отнесен к составу косвенных, что предполагает переложение обязанности по его уплате на покупателя товаров (работ, услуг), то есть НДС предъявляется покупателю к уплате наряду с ценой товара (работ, услуг).

Следует признать, что в экономической литературе в настоящее время отсутствует четкое и обоснованное разделение налогообложения на прямое и косвенное. Оно имеет весьма условный и в чем-то только фактический смысл, порой вступающий в противоречие с действующим законодательством. Соответственно и отнесение налогов к группе прямых налогов или косвенных налогов также носит весьма условный характер. При этом основным критерием отнесения налога к группе косвенных налогов является его переложение, то есть обязанность уплаты, на покупателя товара (работ, услуг). Однако, как показано выше, переложение НДС с субъекта налогообложения на носителя налога допустимо только в том случае, если субъект налогообложения выполняет функции налогового агента. Следовательно, формат применения НДС – *цена + НДС* – с переложением уплаты НДС на покупателя противоречит Налоговому кодексу РФ. Это ключевой дефект конструкции НДС, так как он отражает дефектность идеологии НДС в целом. Соответственно, этот ключевой дефект в той или иной степени является основой всех остальных дефектов конструкции НДС.

Дефект 2.

Система налогообложения любого из современных государств построена на определенной совокупности принципов. По этому поводу наиболее часто цитируется мнение Адама Смита, который сформулировал четыре основных принципа налогообложения, явившихся впоследствии основой налоговых систем многих государств [12]:

- принцип справедливости;
- принцип определенности;
- принцип удобства для налогоплательщика;
- принцип экономичности взимания.

Развитие систем налогообложения трансформировало их в конкретные законодательные нормы. Это утверждение в равной мере относится и к Российской Федерации.

В частности, в ст.3 НК РФ «Основные начала законодательства о налогах и сборах» изложена совокупность законодательных норм, на которых базируется российское налоговое законодательство. Особое внимание на себя обращает п.3 этой статьи, согласно которому «...налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными...». Эта и другие нормы налогового законодательства в конечном итоге сформировали основные условия установления налогов и сборов, которые зафиксированы в ст.17 НК РФ «Общие условия установления налогов и сборов» и сформулированы следующим образом: «...налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога ...». Эта норма обязывает законодателя устанавливать четкую формальную определенность налога, которая должна в полной мере отражать его содержание и целевую регулируемую направленность.

Об этом, в частности, говорится в Постановлении Конституционного Суда РФ от 20.02.2001 N 3-П, а именно: «Формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение. Расплывчатость налоговой нормы может привести к не соответствующему с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами... и тем самым - к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного п.1 ст.3 Налогового кодекса Российской Федерации, а потому предусмотренный в дефектных - с точки зрения требований юридической техники - нормах налог не может считаться законно установленным» [3].

Кроме этого, основополагающей позицией налогообложения является то, что его любой объект должен обладать способностью быть измеренным и описанным численной характеристикой. Налоговый кодекс РФ определяет эту характеристику как налоговую базу и по каждому налогу четко регламентирует порядок ее расчета и соответственно расчета налога.

В отношении всей совокупности налогов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, такая «формальная определенность налоговых норм» соблюдается в полном объеме. Например, в главе 25 НК РФ «Налог на прибыль» в ст.247 «Объект налогообложения» дано четкое определение прибыли, в качестве которой для целей налогообложения признаются «...полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов...». Не менее четкие и конкретные определения даны и в отношении других налогов.

Исключение составляет НДС. В действующем Налоговом Кодексе РФ отсутствует не только четкая формулировка понятия «добавленная стоимость», но и ее экономическая трактовка для целей налогообложения. В результате в Налоговом кодексе РФ отсутствует и формулировка объекта обложения этим налогом на добавленную стоимость.

Методологически и технически расчет добавленной стоимости (VA) не вызывает каких-либо затруднений. В общем виде ее расчет проводится по следующей формуле:

$$VA = m + v, \quad (1)$$

где

m – прибыль;

v – заработная плата.

Однако для целей налогообложения рассчитать добавленную стоимость с достаточной степенью обоснованности и доверия к полученным результатам, пользуясь формулой (1) не представляется возможным. Это объясняется многими причинами, и прежде всего, отсутствием в учете экономических измерителей, в основе которых лежит добавленная стоимость.

Тем не менее, в теории существуют 4 метода расчета добавленной стоимости для целей налогообложения и, следовательно, налога в целом [12]:

- прямой аддитивный или бухгалтерский;
- косвенный аддитивный;
- метод прямого вычитания;
- косвенный метод вычитания или метод зачета по счетам.

Рассмотрим каждый из перечисленных методов.

Первый метод предполагает, что объект налогообложения – добавленная стоимость (VA) – рассчитывается как сумма заработной платы (v) и прибыли (m). Соответственно налог на добавленную стоимость (VAT) рассчитывается как следующее произведение:

$$VAT = R \times (m + v) = R \times VA, \quad (2)$$

где

R – налоговая ставка по налогу на добавленную стоимость, %.

В основе метода лежат данные бухгалтерского учета о начисленной и выплаченной заработной плате, а также расчетной прибыли, заложенной в цену носителя добавленной стоимости.

Вместе с тем, общеизвестным постулатом является то, что признание добавленной стоимости как стоимости, признаваемой общественно необходимой, происходит через реализацию товара как носителя этой добавленной стоимости. Однако в силу причин различного характера, если созданный товар в текущем периоде может быть не реализован, то он «оседает» на складе. Это означает, что часть добавленной стоимости, носителем которой является такой товар, не пройдет процедуру признания ее общественно полезной через реализацию и, следовательно, не возникнет объекта налогообложения, определяемого в соответствии с требованиями ст. 38 и 39 НК РФ. Тем не менее, для целей налогообложения добавленная стоимость будет начислена по данным бухгалтерского учета и на ее основе будет рассчитан и уплачен НДС. Это говорит о том, что рассматриваемый метод не только не позволяет определить обоснованную величину добавленной стоимости для целей налогообложения, но и априори создает основу для противоречий между налогоплательщиком и налоговыми органами по поводу правильности исчисления налоговой базы на основе данных бухгалтерского учета.

Следующий метод расчета добавленной стоимости и соответственно НДС – косвенный аддитивный метод. Согласно этому методу, налог на добавленную стоимость рассчитывается по следующей формуле:

$$VAT = R \times v + R \times m, \quad (3)$$

По своему содержанию этот метод расчета НДС весьма близок к предыдущему. В основе его также лежат данные бухгалтерского учета. Отличие заключается в том, что рассматриваемый метод не предполагает расчет непосредственно добавленной стоимости как налоговой базы. Расчет налога ведется по ее элементам – заработной плате и прибыли в отдельности. Говоря иными словами, налог на добавленную стоимость рассчитывается по мере возникновения ее элементов. Например, заработная плата участвует в расчете налога по мере ее начисления и выплаты, прибыль – соответственно после реализации созданного носителя добавленной стоимости.

С точки зрения техники расчета метод реализуем. Однако с точки зрения соответствия элементов добавленной стоимости друг другу возникают серьезные сомнения по следующим основаниям.

Во-первых, потому, что метод отказывается от расчета добавленной стоимости как таковой. Следовательно, в принципе не представляется возможности говорить о некоей добавленной стоимости, характеризующей созданный и тем более реализованный товар.

Во-вторых, метод предусматривает разрыв связи элементов добавленной стоимости во времени. Так, например, товар, как носитель добавленной стоимости, может быть создан в одном налоговом периоде, соответственно в этом периоде начисляется и выплачивается заработная

плата, которая, в свою очередь, становится частью налоговой базы для расчета части НДС. Реализация этого носителя добавленной стоимости может произойти в следующем налоговом периоде и, соответственно, остаток НДС, согласно рассматриваемому методу, также будет рассчитан в другом налоговом периоде. Такой разрыв во времени элементов добавленной стоимости разрушает саму идею ее налогообложения как единого целого.

Третий метод определяет добавленную стоимость как разницу между полученной выручкой и произведенными материальными расходами. Соответственно, в этом случае налог на добавленную стоимость рассчитывается следующим образом:

$$VAT = R \times (B - P), \quad (4)$$

где

B – выручка от реализации товаров, работ, услуг, полученная в отчетном налоговом периоде;

P – материальные расходы, понесенные налогоплательщиком в отчетном налоговом периоде.

При всей простоте и логичности метода он не может быть принятым для расчета добавленной стоимости для целей налогообложения. Объяснение этому следующее – метод не позволяет обеспечить экономическую связь между полученной выручкой и произведенными расходами.

Во-первых, полученная выручка может являться результатом расходов, понесенных в предыдущих налоговых периодах. Следовательно, экономическая связь между выручкой и расходами в одном налоговом периоде может отсутствовать. Во-вторых, выручка может включать в себя элементы, которые никак не связаны с созданной добавленной стоимостью и никакого отношения к ней как к экономической категории не имеют. Это замечание в первую очередь относится к внереализационным доходам. Наличие таких элементов влечет за собой и смысловое, и экономическое искажение результатов расчета добавленной стоимости.

Наибольшее распространение получил четвертый метод, согласно которому налог на добавленную стоимость рассчитывается следующим образом:

$$VAT = R \times B - R \times P, \quad (5)$$

Как видно, такая конструкция расчета налога на добавленную стоимость означает, что рассматриваемый метод вообще не предполагает расчета добавленной стоимости. С позиции сложившейся практики формулу (5) следует трактовать следующим образом: *НДС, подлежащий уплате в бюджет, рассчитывается в виде разницы между НДС, предъявленным и полученным с покупателя товара, и НДС, уплаченного поставщику товаров, работ и/или услуг.*

Однако, смысловое и экономическое понимание формулы (5) позволяет утверждать следующее. Первая часть формулы (5) – произведение $R \times B$ – это, фактически, налог с оборота, так как представляет собой произведение некоей налоговой ставки на оборот по реализации товаров (работ, услуг). Вторая часть формулы (5) – $R \times P$ – по своему экономическому содержанию представляет налог с оборота по оплате приобретаемых товаров (работ, услуг). Такая конструкция расчета налога на добавленную стоимость, подлежащего перечислению в бюджет, означает, что рассматриваемый метод вообще не предполагает расчета добавленной стоимости и представляет собой абсолютно очевидный «суррогат». Однако, с одной стороны, это позволяет упростить порядок расчета НДС и, соответственно, получить налогоплательщику определенные преимущества технического и юридического характера по сравнению с другими с предыдущими тремя методами. С другой стороны, добавленная стоимость как декларируемый объект налогообложения перестала присутствовать в конструкции НДС как его элемент вообще, и тем более как основной элемент, в частности.

Дефект 3.

Вышеуказанная формула расчета НДС (5) допускает возможность того, что налоговый вычет может быть больше начисленного НДС. Результат этого случая – возмещение налогоплательщику из бюджета НДС. По данным налоговой статистики (форма 1-НДС) по состоянию на 01.01.18 из 95 регионов РФ в 10 регионах начисленный НДС меньше налоговых вычетов, то есть эти регионы можно отнести к составу должников по НДС. Следствием принятой методики расчета НДС, подлежащего перечислению в бюджет, явилось то, у налогоплательщика появилась

вероятная возможность требовать возмещения из бюджета НДС, уплаченного при оплате товаров (работ, услуг). Эта возможность, в частности, при условии

$$(R \times B) < (R \times P), (6)$$

Соответственно эта возможность исключалась при условии

$$(R \times B) \geq (R \times P), (7)$$

Для выполнения условия (7) законодатель вынужден был специально установить разнородные объекты обложения налогом на добавленную стоимость, не связанные между собой ни по смыслу, ни экономически, преследуя лишь одну цель – обеспечить максимальные поступления в бюджет по НДС, сократив при этом до минимума основания по возмещению налогоплательщику НДС из бюджета. Эти последствия частично рассматривались автором в предыдущих работах [7 - 9].

Тем не менее, проблема методологических основ НДС настолько остра, что обязывает продолжить их обсуждение и высказать, поэтому, свои аргументы.

Так, в ст. 146 НК РФ «Объект налогообложения» гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ перечислены четыре основания, по которым налогоплательщик обязан исчислить НДС и перечислить его в бюджет, а именно:

1. реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;
2. передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
3. выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
4. ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Как видно, отсутствие в налоговом законодательстве норм, регламентирующих понятие добавленной стоимости и порядок ее расчета, привело к тому, что в формулировках объектов обложения НДС отсутствует термин «*добавленная стоимость*». Из 4-х перечисленных оснований, по которым налогоплательщик должен исчислить и уплатить НДС, только в одном основании с определенными оговорками можно увидеть добавленную стоимость.

Такие основания как «... *передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд...*» и «... *выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления...*» в общеэкономическом смысле добавленной стоимости не имеют, так как ее наличие не будет подтверждено фактом реализации.

Последнее определение объекта налогообложения – «...*ввоз товаров на территорию Российской Федерации...*» – в момент обложения его налогом на добавленную стоимость не обладает этой добавленной стоимостью с материальной или экономической точек зрения.

Следовательно, пп.2,3,4 ст. 146 НК РФ противоречат ст. 38 НК РФ «Объект налогообложения», которой предусмотрено, что «...*объект налогообложения – реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход...*». Кроме этого, в данных подпунктах описаны объекты налогообложения, которые по своей природе не соответствуют идее и смыслу НДС, так как не содержат в себе добавленной стоимости.

Отсутствие в Налоговом кодексе РФ формулировки явления «*добавленная стоимость*» и соответственно порядка ее расчета нарушает еще одно ключевое требование, вытекающее из НК РФ, а именно: требование об установлении параметров налоговой базы как одного из основных элементов налога. Оно вытекает по смыслу из ст.17 НК РФ «*Общие условия установления налогов и сборов*» и сводится к тому, что параметры налоговой базы будут объективны и обоснованы в том случае, если объект налогообложения и его налоговая база будут обладать едиными мерными характеристиками. В результате можно сделать вывод, что налоговая база будет точно измерять объект налогообложения.

По отношению к НДС это требование не соблюдается. Следуя, смыслу и логике НДС налоговая база должна определяться величиной добавленной стоимости. Отсутствие такого измерителя вынуждает законодателя в ст.153 НК РФ «Налоговая база» измерять налоговую базу НДС размером дохода или выручки, полученной от реализации всей стоимости продукта, но не величиной добавленной стоимости.

По требованиям ст.52 и п.1 ст.53 НК РФ любой налог исчисляется как произведение налоговой базы на налоговую ставку. В отношении НДС это требование невыполнимо по вышеизложенным причинам. Поэтому в целях сохранения смысла НДС как налога, законодатель установил исчисление НДС, подлежащего уплате в бюджет, в виде разницы между двумя величинами, одна из которых рассчитана по правилам ст.153 НК РФ, и второй, которую на практике называют «налоговым вычетом». Однако этот элемент налогообложения – налоговый вычет – в качестве обязательного п.1 ст.17 НК РФ не предусмотрен. Включение в порядок расчета налога элемента, не предусмотренного ст.17 НК РФ, следует признать расширением параметров, формирующих структуру налоговой базы НДС и очевидным отступлением от его содержания. По своему содержанию налоговый вычет при расчете НДС представляет собой ни что иное как возмещение из бюджета НДС, уплаченного при покупке каких-либо товаров (работ, услуг). Применение такого элемента при исчислении НДС как налоговый вычет методологически и методически является сложным. Поэтому, на наш взгляд, их следует признать «пороками» применяемой конструкции НДС. Не секрет, что эти «пороки» достаточно широко используются для незаконных уменьшений НДС к платежу в бюджет, что в свою очередь требует усиления контроля со стороны государства и соответственно роста затрат, связанных с администрированием НДС.

Таким образом, в результате идея обложения налогом добавленной стоимости в виду перечисленных выше недостатков (дефектов) конструкции НДС трансформировалась, а по сути дела, вернулась к формату косвенного налогообложения в виде налога с оборота.

Дефект 4.

Следующий дефект конструкции НДС, о котором пойдет речь далее, нельзя назвать его дефектом в прямом смысле, но возможность его появления основана как раз на вышеописанных дефектах конструкции НДС, носящих по-нашему мнению, принципиальный характер. В чем смысл этого дефекта?

Принимая во внимание фискальное назначение косвенного налогообложения и НДС, в частности, законодатель направил свои решения на максимальное использование этого свойства НДС. Это свойство НДС используется максимально в том случае, если соблюдается условие (7). Одно из решений для соблюдения этого условия, как отмечалось выше, стало включение в перечень объектов обложения НДС абсолютно разнородных объектов, в том числе и не содержащих добавленной стоимости вообще. Следующим решением законодателя, направленным на повышение фискальной эффективности НДС, явилось внесение изменений в Налоговый кодекс РФ, породивших обязанность налогоплательщика начислять и уплачивать НДС и при отгрузке товара и/или при совершении оплаты, связанной с ним. При этом принятые законодателем решения откровенно противоречат не только определенным нормам Налогового кодекса РФ, но и не всегда соответствуют нормам Гражданского кодекса РФ. Мнение автора по этому поводу подтверждается следующими аргументами.

Основополагающим моментом возникновения налоговой обязанности, связанной с реализацией товаров (работ, услуг), является совершение этой реализации. Эта норма зафиксирована в п.1 ст.39 НК РФ, согласно которой реализацией товаров (работ, услуг) признается «...передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе». Как видно, смысловой базой этой нормы является определение реализации как операции обмена товара (работы, услуги) на деньги или по согласию сторон иное средство платежа.

В п.2 ст. 39 НК РФ говорится, что «место и момент фактической реализации товаров, работ или услуг определяются в соответствии с частью второй настоящего Кодекса», из чего следует, что порядок определения реализации для каждого из налогов определяется индивидуально в соответствии с нормами глав их регулирующих.

Применительно к НДС это означает, что возникновение обязанности по его уплате определяется моментом реализации товаров (работ, услуг). Наступление этого момента регулируется ст. 167 НК РФ «Момент определения налоговой базы». Согласно этой статье моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- «... 1) отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав».

В дальнейших пунктах ст. 167 НК РФ законодатель закрепил порядок определения налоговой базы для НДС по отдельным операциям, состав которых указан в таблице 1.

Таблица 1. хозяйственная операция и момент определения налоговой базы

<i>Содержание хозяйственной операции</i>	<i>Момент определения налоговой базы</i>
1. Реализация недвижимого имущества	День передачи недвижимого имущества по передаточному акту или иному документу о передаче (п.16 ст.167 НК РФ)
2. Реализация товаров, переданных на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства	День реализации складского свидетельства (п.7 ст.167 НК РФ)
3. Уступка новым кредитором денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг)	День уступки требования или день прекращения обязательства (п.8 ст.167 НК РФ)
4. Передача прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав	День передачи имущественных прав (п.8 ст.167 НК РФ)
5. Выполнение СМР для собственных потреблений	Последнее число каждого налогового периода (п.10 ст.167 НК РФ)
6. Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд	День передачи (п.11 ст.167 НК РФ)

По смыслу п. 1 ст. 167 НК РФ для хозяйственных операций, связанных с реализацией товаров (работ, услуг), налоговая база для расчета НДС определяется либо в момент отгрузки товара, либо в момент получения оплаты. В результате, начисление НДС осуществляется без «привязки» к факту реализации товаров (работ, услуг). Как видно формулировка п.1 ст.167 НК вступает в противоречие со п.1 ст. 146 НК РФ «Объект налогообложения», согласно которой «...объектом налогообложения признаются следующие операции:

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав».

В следующем абзаце этого пункта ст. 146 НК РФ говорится, что реализацией для целей главы 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» является «...передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг)».

В чем же проявляется противоречие между упомянутыми статьями и в чем оно проявляется на практике?

Наиболее распространенным в хозяйственной практике является договор поставки. По смыслу этого договора поставщик обязуется передать товары покупателю, а покупатель, в свою очередь, обязуется оплатить поставляемые ему товары. Отношения между поставщиком и покупателем по договору поставки регулируются, в частности, ст. 506 ГК РФ «Договор поставки» и ст. 516 ГК РФ «Расчеты за поставляемые товары».

Как известно, любой договор поставки содержит в себе существенные для сторон договора моменты. В первую очередь к ним следует отнести моменты, связанные с возникновением у сторон обязательств и порядок их прекращения, а именно:

- момент и порядок передачи поставщиком товара покупателю (отгрузка товара);
- момент перехода права собственности на товар;

➤ момент, порядок и форма оплаты покупателем поставленного ему товара (оплата товара).

Сочетание этих моментов в договоре поставке направлено на защиту интересов сторон договора. Например, поставщик товара заинтересован в скорейшем получении оплаты за поставляемый им товар и может быть в получении полной оплаты, предшествующей поставке товаров. Кроме этого, поставщик товара заинтересован в передаче права собственности на товар после его полной оплаты. В свою очередь, покупатель товара заинтересован в обратном, а именно: получить товар и право собственности на него и только после этого выполнить свои обязательства по его оплате. В результате на практике наступление этих моментов в договоре, как правило, «разорвано» во времени. Возникает ситуация, когда отгрузка товара не означает передачи права собственности на него, а, например, оплата товара не означает, что товар покупателем получен и тем более получено им право собственности на этот товар. Безусловно, стороны договора поставки в силу защиты своих интересов будут стремиться к сокращению временных промежутков в цепочке «отгрузка – переход права собственности – оплата товара» и даже совмещать их во времени, но это совмещение не всегда может быть признано фактом реализации. Тем не менее, согласно нормам налогового законодательства, у сторон договора, и в первую очередь поставщика товара, могут возникнуть налоговые обязательства.

С точки зрения гражданского законодательства договор будет считаться исполненным сторонами, если ими будет исполнены в полном объеме взаимные обязательства (*п.2 ст.408 ГК РФ*). До исполнения сторонами своих обязательств по договору они будут находиться по отношению друг к другу в качестве должника и кредитора. Из этого следует, что с позиции гражданского законодательства факт реализации товара можно и следует признавать состоявшимся только в том случае, если сторонами договора прекращены взаимные обязательства, предусмотренные условиями договора. Именно с этого момента и должны возникать налоговые обязательства, в частности, у поставщика товара – по уплате НДС.

Однако налоговое законодательство РФ не «привязывает» наступление налоговых обязательств к моменту полного исполнения сторонами условий по договору и несколько жестче определяет момент их наступления – либо по факту отгрузки, либо по факту оплаты товара. Вместе с тем налоговое законодательство предоставляет налогоплательщикам право самостоятельно определять момент наступления у них налоговых обязательств – с момента отгрузки товара или с момента получения оплаты за него. Это право должно быть отражено в учетной политике налогоплательщика. По смыслу это означает, что налогоплательщик самостоятельно выбирает метод признания им факта реализации товара и соответственно наступления у него налоговых обязательств, в частности, по НДС.

Следует отметить, что ст.167 НК РФ в редакции, утвержденной Федеральными законами от 29.12.2000 № 166-ФЗ и от 29.05.2002 № 57-ФЗ, позволяла налогоплательщикам это право реализовывать в полном объеме. Однако Федеральный закон № 119-ФЗ от 22.07.2005 г. существенно изменил редакцию ст. 167 НК РФ, что привело, на наш взгляд, к ограничению прав налогоплательщиков и тем негативным последствиям, о которых будет сказано далее. Редакции ст. 167 НК РФ даны в таблице 2.

Сравнение Редакций 1 и 2 ст. 167 НК РФ позволяет сделать следующие основные выводы:

1) Ст. 167 НК РФ в Редакции 2 исключила *возможность* для налогоплательщиков исчислять и уплачивать НДС в зависимости от принятой учетной политики, *закрепив обязанность* устанавливать момент определения налоговой базы по одной из ранее наступивших дат: либо по отгрузке (передаче) товара, либо по получению оплаты (в том числе частичной) в счет предстоящих поставок. По сути это означает, что налогоплательщик должен будет уплачивать НДС как с отгрузки, так и с полученной оплаты.

2) Поскольку в Редакции 2 ст. 167 НК РФ законодатель исключил возможность для налогоплательщика фиксировать момент определения налоговой базы для расчета НДС по дню оплаты отгруженных товаров (пп.2 п.1 ст.167 НК РФ в Редакции 1), то соответственно в Редакции 2 ст.167 НК РФ исключен п.2 этой статьи.

3) Исключение п.2 ст.167 НК РФ (Редакция 2) повлекло за собой по сути дела исключение из гл.21 НК РФ формулировки «оплата товара» как прекращение обязательства и соответственно исключение связи между реализацией и возникновением налоговой обязанности по

НДС. Вместе с тем следует признать, что п.2 ст.167 НК РФ в Редакции 1 полностью соответствовал нормам Гражданского кодекса РФ, определяющим порядок прекращения обязательства (ст.408 «Прекращение обязательства исполнением», ст.409 «Отступное», ст.410 «Прекращение обязательства зачетом»).

4) В результате изменений, внесенных в ст.167 НК РФ и закрепленных Редакцией 2, у налогоплательщика возникла обязанность уплачивать НДС с каждой отгрузки товара и с каждой поступившей оплаты. Таким образом, налогоплательщик обязан уплачивать НДС не только с реализации, но и возникающей у него, исходя из условий договора либо дебиторской, либо кредиторской задолженностей.

Таблица 2.Тексты ст.167 НК РФ в редакциях, утвержденной Федеральными законами от 29.12.2000 № 166-ФЗ, от 29.05.2002 № 57-ФЗ и от 22.07.2005 г № 119

Редакция, утвержденная Федеральными законами от 29.12.2000 № 166-ФЗ и от 29.05.2002 № 57-ФЗ (далее по тексту – Редакция 1)	Редакция, утвержденная Федеральным законом от 22.07.2005 г № 119-ФЗ (далее по тексту – Редакция 2)
<p>1. В целях настоящей главы моментом определения налоговой базы в зависимости от принятой налогоплательщиком учетной политики для целей налогообложения, если иное не предусмотрено пунктами 6 ÷ 11 настоящей статьи, является (в ред. ФЗ от 29.12.2000 N 166-ФЗ, от 29.05.2002 N 57-ФЗ):</p> <p>1) для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по мере отгрузки и предъявлении покупателю расчетных документов, – <i>день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг) (пп.1 в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ);</i></p> <p>2) для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по мере поступления денежных средств, – <i>день оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) (в ред. Федеральных законов от 29.12.2000 N 166-ФЗ, от 29.05.2002 N 57-ФЗ).</i></p>	<p>1. В целях настоящей главы моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено пунктами 3, 7 ÷ 11, 13 ÷ 15 настоящей статьи, является наиболее ранняя из следующих дат:</p> <p>1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;</p> <p>2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (п. 1 в ред. Федерального закона от 22.07.2005 N 119-ФЗ).</p>
<p>2. В целях настоящей статьи оплатой товаров (работ, услуг) признается прекращение встречного обязательства приобретателя указанных товаров (работ, услуг) перед налогоплательщиком, которое непосредственно связано с поставкой (передачей) этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг), за исключением прекращения встречного обязательства путем выдачи покупателем - векселедателем собственного векселя. Оплатой товаров (работ, услуг), в частности, признаются (в ред. Федерального закона от 29.12.2000 N 166-ФЗ):</p> <p>1) поступление денежных средств на счета налогоплательщика либо его комиссионера, поверенного или агента в банке или в кассу налогоплательщика (комиссионера, поверенного или агента) (в ред. Федерального закона от 29.12.2000 N 166-ФЗ);</p> <p>2) прекращение обязательства зачетом (в ред. Федерального закона от 29.12.2000 N 166-ФЗ);</p> <p>3) передача налогоплательщиком права требования третьему лицу на основании договора или в соответствии с законом.</p>	<p>2. Утратил силу. - Федеральный закон от 22.07.2005 N 119-ФЗ.</p>

Рассмотрим несколько ситуаций, которые могут возникнуть у налогоплательщика в зависимости с учетом условий договора поставки.

Ситуация 1.

Договором поставки предусмотрена следующая последовательность исполнения обязанностей сторон: *отгрузка → переход права собственности на товар в момент получения товара покупателем → оплата товара, например, через 1 месяц после получения товара.*

В этом случае поставщик будет обязан начислить НДС следующим образом.

Первый раз – на основании п.1 ст.167 НК РФ в момент отгрузки товара с отражением у себя в учете возникшей кредиторской задолженности поставщика. На этом же этапе поставщик товара будет обязан перечислить НДС в бюджет.

Второй раз – на основании абз.2 п.1 ст. 146 НК РФ в момент перехода права собственности, получения от покупателя соответствующих документов и соответственно отражения у себя в учете факта реализации.

Третий раз – на основании п.2 ст.167 НК РФ в момент получения оплаты от покупателя.

Ситуация 2.

Договором поставки предусмотрена следующая последовательность исполнения обязанностей сторон: *полная оплата товара → его изготовление → отгрузка с одновременным переходом права собственности*

Исходя из условий договора, поставщик будет обязан начислить НДС следующим образом.

Первый раз – на основании п.2 ст.167 НК РФ в момент получения оплаты от покупателя с отражением у себя в учете дебиторской задолженности перед покупателем товара и перечислением НДС в бюджет.

Второй раз – на основании п.1 ст.167 НК РФ в момент отгрузки товара с отражением у себя в учете возникшей кредиторской задолженности поставщика.

Вполне очевидно, что, несмотря на неоднократное начисление НДС, в бюджет он будет уплачен один раз. Безусловно, рассмотренные ситуации носят весьма условный и относительно «жесткий» характер, но все-таки они на практике они могут встретиться.

Приведенные нами аргументы и факты показали, что стремление законодателя повысить фискальную эффективность НДС привела к тому, что

1) действующая редакция ст.167 НК РФ, утвержденная Федеральными законом от 22.07.2005 г № 119-ФЗ, породила достаточно абсурдную необходимость неоднократного начисления НДС и, самое главное, пусть формальную, но обязанность его уплаты либо с кредиторской задолженности (ситуация 1), либо дебиторской задолженности (ситуация 2);

2) дефекты конструкции НДС, а также законодательно внесенные изменения в Налоговый кодекс РФ, в частности, в ст.167 НК РФ, привели к тому, что фактическим объектом налогообложения НДС стали товарооборот (пп.1 п.1 ст.167 НК РФ) и движение денежных средств, связанных с товарооборотом (пп.2 п.1 ст.167 НК РФ);

3 Результаты и обсуждение / Results and Discussion

В результате анализа конструкции действующего формата НДС, а также норм налогового законодательства в целом и норм налогового законодательства РФ, регулирующего применение НДС, представляется возможным сделать следующие выводы:

1. Отсутствие четкого разделения прямого и косвенного налогообложения ведет к тому, что действующая конструкция НДС необоснованно разделяет субъекта налогообложения – налогоплательщика – и носителя налоговой обязанности. В результате обязанность по уплате НДС необоснованно перелagается на покупателя товаров (работ, услуг).

2. Отсутствие законодательно закреплённого понятия «добавленная стоимость» ведет к применению «суррогатной» модели расчета НДС. В результате этого имеются четкие основания утверждать, что НДС трансформируется в налог с оборота.

3. Эта «суррогатная» модель расчета НДС, подлежащего уплате в бюджет, в целях снижения возможностей неуплаты НДС вынуждает законодателя включать в состав объектов налогообложения, во-первых, несколько объектов. Во-вторых, объекты, у которых добавленная стоимость как элемент полной стоимости отсутствует в принципе.

4. В результате несовершенства применяемой модели НДС законодатель, пытаясь решить проблемы формирования государственного за счет фискальной функции НДС, принимает решения по изменению законодательных норм, регулирующих НДС, ухудшающие положение налогоплательщиков (п.2 ст.5 НК РФ).

Устранение этих дефектов конструкции НДС возможно в результате принятия следующих мер:

1. В настоящее время НДС де-факто является налогом на потребление, так как его носителем является покупатель товара (работ, услуг). Де-юре плательщиком НДС является продавец товаров (работ, услуг). Поэтому первым шагом должно явиться устранение этого несоответствия, то есть придание налогу на добавленную стоимость иного содержания, учитывающего ориентированность на обложение расходов налогоплательщиков. По сути дела, речь о введении нового налога, заменяющего НДС. Этот налог будет ориентирован на потребление налогоплательщиком каких-либо материальных и иных благ. В этом случае новое содержание налога будет не только не противоречить ст.38 НК РФ «Объект налогообложения», но и соответствовать ей в части, определяющей объект налогообложения не только как реализацию товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, но и расход.

2. Признать плательщиком налога покупателя товаров (работ, услуг), тем самым совместив субъекта налогообложения и носителя налога.

3. Признать объектом налогообложения товары (работы, услуги), приобретенные для собственного конечного потребления. Товары (работы, услуги), приобретенные для дальнейшей их переработки или производственного назначения объектом налогообложения.

4. Исчисление налога и его перечисление в бюджет возлагается на юридические лица, являющимися покупателями товаров (работ, услуг). Исчисление налога, его удержание и перечисление в бюджет за покупателей, являющихся физическими лицами, возлагается на продавцов товаров (работ, услуг), то есть использовать механизм налоговых агентов

5. Действующий механизм расчета НДС, подлежащего перечислению в бюджет, определяет его величину как разницу между НДС, уплаченным поставщику товаров (работ, услуг), и НДС, предъявленным покупателю товаров (работ, услуг). Следовательно, это позволяет предложить, что налоговая ставка может быть установлена в пределах этой величины. По данным налоговой статистики отношение НДС, подлежащего перечислению в бюджет к начисленному НДС в среднем по РФ по состоянию на 01.01.18 г. составляет 8,66 %, то есть на этом уровне возможно установить ставку предлагаемого налога (*расчет сделан по данным налоговой отчетности 1-НДС*).

6. Источник уплаты налога: собственные средства налогоплательщика. В результате, уплата налога будет приводить к сокращению доходов налогоплательщика, что будет соответствовать требованиям ст. 8 НК РФ «Понятие налога, сбора, страховых взносов».

4 Заключение / Conclusion

Как видно из материала, изложенного в статье, методология исчисления НДС, вне всякого сомнения, требует совершенствования, причем совершенствования, по сути дела революционного. Следует также отметить, что методология НДС не только «порочна» сама по себе, но во многом противоречит действующему налоговому законодательству.

Автором статьи предложены не только конкретные мероприятия для устранения недостатков НДС путем замены его иным косвенным налогом, но и предложены мероприятия по устранению противоречий с Налоговым кодексом.

Список источников

1. Аналитическая справка о правовом регулировании и о предложениях по совершенствованию налога на добавленную стоимость / Материалы V Всероссийского налогового форума. – Москва: ТПП РФ, 2009. – С.89-94.
2. Воловик Е. Практика применения НДС и налога с продаж в зарубежных странах // Финансовая газета. – 2007. – 05 Апреля. URL: <http://fingazeta.ru/discuss/49959> (дата обращения: 29.08.2018).
3. Гаганов А.Ю. Налог на добавленную стоимость: проблемы правового регулирования // Налоги и налогообложение. – 2008. – №3. – С.3-5.
4. Земцова Ю. Откуда есть пошел НДС // Финансовая газета. – 2012. – 18 Января. URL: <http://fingazeta.ru/taxes/otkuda-est-poshel-nds-173770> (дата обращения: 29.08.18).

5. Квитко Е. Зачем отбирают добавленное? URL: <http://www.bolshoybusiness.ru/archive/46/1133> (дата обращения: 29.08.18)
6. Корниенко Н.Ю., Головнева М.С. НДС и налог с продаж: доводы «за» и «против». – М.: Институт экономики переходного периода, 2008. URL: <http://www.iep.ru/ru/kommentarii/nds-i-nalog-s-prodazh-dovody-za-i-protiv.html> (дата обращения: 29.08.18).
7. Мищенко В.В., Мищенко Л.А. Проблемы косвенного налогообложения и возможные пути их решения // Вестник КузГТУ. – 2014. – №4 (104). – С. 158-162.
8. Мищенко В.В. Роль косвенного налогообложения в формировании доходов государственного бюджета // Экономика и предпринимательство. – 2018. – №4 (93). – С.38-41.
9. Мищенко В.В., Мищенко Л.А. Методологические проблемы формирования базы налога на добавленную стоимость // Вестник КузГТУ. – 2015. – №6. – С. 233-238.
10. Налоговый кодекс РФ / Информационно-правовая система «Гарант». URL: <http://base.garant.ru/10900200/> (дата обращения: 29.08.18).
11. Налог с оборота. URL: <https://utmagazine.ru/posts/12385-nalog-s-oborota> (дата обращения: 29.08.18).
12. НДС и методики его расчетов. URL: http://service.systemgroup.com.ua/index.php?id=nds_ukr (дата обращения: 29.08.18).
13. НДС и налог с продаж: доводы «за» и «против». URL: <http://www.iep.ru/ru/kommentarii/nds-i-nalog-s-prodazh-dovody-za-i-protiv.html> (дата обращения: 29.08.18).
14. Проблемы расчета налоговой базы налога на добавленную стоимость // Экономика и предпринимательство. – 2016. – №4(ч.2). – С.1118-1123.
15. Принципы налогообложения // Налоги и налогообложение. – 2016. – №2. URL: <http://www.grandars.ru/student/nalogi/principy-nalogooblozheniya.htm> (дата обращения: 29.08.18).
16. Проблема совершенствования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации. Программа партии Союза Правых Сил. URL: http://www.budgetrf.ru/Publications/Programs/Party/sps99/sps99-4/sps99-4000.htm#HL_3 (дата обращения: 29.08.18).
17. Прямые и косвенные налоги. – М.: Центр управления финансами, 2015. URL: <http://center-yf.ru/data/nalog/Pryamyie-i-kosvennyie-nalogi.php> (дата обращения: 29.08.18).
18. Сопоставление НДС и налога с продаж. Интернет-портал «Клерк.ру». URL: <http://www.klerk.ru/buh/articles/44916/> (дата обращения: 29.08.18).
19. Трунин И. Нужна ли отмена НДС в России // Экономический портал. – 2018. URL: <http://institutiones.com/general/1086-nuzhna-li-otmena-nds-v-rossii.html> (дата обращения: 29.08.18).

References

1. Analiticheskaya spravka o pravovom regulirovanii i o predlozheniyah po sovershenstvo-vaniyu naloga na dobavlen-nuyu stoimost' [Analytical reference on legal regulation and proposals for the improvement of the value-added tax] / Materialy V Vserossiyskogo nalogovogo foruma = IV All-Russian Tax Forum Proceedings. Moscow: TTP RF, 2009. pp. 89-94.
2. Volovik E. Praktika primeneniya NDS i naloga s prodazh v zarubezhnyh stranah [The practice of applying VAT and sales tax in foreign countries]. Finansovaya gazeta = Financial Newspaper. 2007. April 05. URL: <http://fingazeta.ru/discuss/49959/> (accessed: 29.08.2018).
3. Gaganov A.Yu. Nalog na dobavlenuyu stoimost': problemy pravovogo regulirovaniya [Value Added Tax: problems of legal regulation]. Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and taxation. 2008. Vol. 3. pp. 3-5.
4. Zemtsova Yu. Otkuda est' poshel NDS [Where did the VAT go?]. Finansovaya gazeta = Financial newspaper. 2012. January 18. URL: <http://fingazeta.ru/taxes/otkuda-est-poshel-nds-173770/> (accessed: 29.08.2018).
5. Kvitko E. Zachem otbirayut dobavlennoe [Why are they retrieving the added one?]. URL: <http://www.bolshoybusiness.ru/archive/46/1133/> (accessed: 29.08.2018).
6. Kornienko N.Yu., Golovneva M.S. NDS i nalog s prodazh: dovody «za» i «protiv» [VAT and sales tax: pros and cons]. Moscow: Institut ekonomiki perekhodnogo perioda = Institute for the Economy in Transition, 2008. URL: <http://www.iep.ru/ru/kommentarii/nds-i-nalog-s-prodazh-dovody-za-i-protiv.html> (accessed: 29.08.2018).
7. Mishchenko V.V., Mishchenko L.A. Problemy kosvennogo nalogooblozheniya i vozmozhnye puti ih resheniya [Problems of indirect taxation and possible solutions to them]. Bulletin KuzGTU. 2014. Vol. 4 (104). pp. 158-162.
8. Mishchenko V.V. Rol' kosvennogo nalogooblozheniya v formirovanii dohodov gosudarstvennogo byudzheta [The role of indirect taxation in the formation of revenues of the state budget]. Ekonomika i predprinimatel'stvo = Economics and Entrepreneurship. 2018. Vol. 4 (93). pp.38-41.
9. Mishchenko V.V., Mishchenko L.A. Metodologicheskie problemy formirovaniya bazy naloga na dobavlenuyu stoimost' [Methodological problems of formation of the tax base for added value]. Bulletin of KuzGTU. 2015. Vol. 6. pp. 233-238.
10. Nalogovyy kodeks RF [Tax Code of the Russian Federation] / Informacionno-pravovaya sistema «Garant» = Information and legal system "Garant". URL: <http://base.garant.ru/10900200/> (accessed: 29.08.2018).

11. Nalog s oborota [Turnover tax]. URL: <https://utmagazine.ru/posts/12385-nalog-s-oborota> (accessed: 29.08.2018).
12. NDS i metodiki ego raschetov [VAT and methods of its calculations]. URL: http://service.systemgroup.com.ua/index.php?id=nds_ukr (accessed: 29.08.2018).
13. NDS i nalog s prodazh: dovody «za» i «protiv [VAT and sales tax: pros and cons]. URL: <http://www.iep.ru/en/kommentarii/nds-i-nalog-s-prodazh-dovody-za-i-protiv.html> (accessed: 29.08.2018).
14. Problemy rascheta nalogovoy bazy naloga na dobavlenuyu stoimost' [Problems of calculating the tax base of value-added tax]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo* = Economics and Entrepreneurship. 2016. Vol. 4 (Part 2). pp.1118-1123.
15. Principy nalogoblozheniya [Principles of taxation]. *Nalogi i nalogoblozhenie* = Taxes and taxation. 2016. Vol. 2. URL: <http://www.grandars.ru/student/nalogi/principy-nalogoblozheniya.htm> (accessed: 29.08.2018).
16. Problema sovershenstvovaniya naloga na dobavlenuyu stoimost' v Rossijskoj Federacii. Programma partii Soyuza Pravyh Sil [The problem of improving the value-added tax in the Russian Federation. The program of the Union of Right Forces Party]. URL: http://www.budgetrf.ru/Publications/Programs/Party/sps99/sps99-4/sps99-4000.htm#HL_3 (accessed: 29.08.2018).
17. Pryamye i kosvennye nalogi [Direct and indirect taxes]. Moscow: Centr upravleniya finansami = Financial Management Center, 2015. URL: <http://center-yf.ru/data/nalog/Pryamye-i-kosvennye-nalogi.php> (accessed: 29.08.2018).
18. Sopostavlenie NDS i naloga s prodazh [Comparison of VAT and sales tax. Internet-portal «Klerk.ru»]. URL: <http://www.klerk.ru/buh/articles/44916/> (accessed: 29.08.2018).
19. Trunin, I. Trunin I. Nuzhna li otmena NDS v Rossii [Do I Need to Cancel VAT in Russia?] *Ekonomicheskij portal* = Economics Portal. 2018. URL: <http://institutiones.com/general/1086-nuzhna-li-otmena-nds-v-rossii.html> (accessed: 29.08.2018).

Авторы

Мищенко Владимир Владимирович — кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и кредита Кузбасского государственного технического университета имени Т.Ф. Горбачева, 650000, Россия, г. Кемерово, ул. Весенняя, 28.
E-mail: vvlvla@mail.ru

Authors

Vladimir V. Mischenko - PhD, associate professor of the department of finance and credit of T.F. Gorbachev Kuzbass State Technical University, 650000 28 Vesennaya st., Kemerovo, Russia
E-mail: vvlvla@mail.ru

Библиографическое описание статьи

Мищенко В.В. О дефектах конструкции налога на добавленную стоимость и мерах по их устранению // *Экономика и управление инновациями* — 2018. — № 3 (6). — С. 60-76.

Reference to article

Mishchenko V.V. About the defects of value-added tax structure and measures for their removal. *Economics And Innovation Management*, 2018, no. 3 (6), pp. 60-76.