

УДК 336.02

Ж.И. Лялина,*канд. экон. наук, доцент**Дальневосточного федерального университета**(г. Владивосток)***Сун Сяоминь***(г. Владивосток)*

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ: СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ПРИМЕНЕНИЯ

Налог на добавленную стоимость продолжает оставаться одним из самых проблемных налогов в российской налоговой системе. Его последствия и влияние на экономическую среду следует оценить как неудовлетворительные. Сравнение с практикой применения этого налога в Китае позволяет сделать вывод о возможности постепенного замещения этого налога другими налоговыми инструментами.

Ключевые слова: *налог, налоговая система, налог на добавленную стоимость, реформирование налоговой системы России.*

Value added tax is one of the most problematic types in the Russian tax system. Its effects and impact on the economic environment should be assessed as "unsatisfactory". A comparison with the practice of application of the current tax in China leads to the conclusion about the possibilities of gradual replacement of this tax with other tax implements.

Keywords: *tax, tax system, value added tax, reforming of the Russian tax system.*

Налоги есть неотъемлемая атрибутивная характеристика государства. О степени развитости налоговых систем, как одной из форм перераспределения дохода в обществе в пользу целого, то есть государства, отдельных социальных групп, следует судить и о степени цивилизованности самого государства, уровня развития его производительных сил и степени зрелости производственных отношений.

Налог есть одновременно форма разрешения противоречия между интересами целого, которые отражаются в требованиях, нормах, конституции государства и

интересами его частей, то есть отдельных граждан, домашних хозяйств, бизнеса, предпринимательских сообществ, некоммерческих организаций. Финансовыми инструментами изъятия части получаемого членами сообщества в пользу целого в рамках финансового механизма (в данном случае налогового), исторически были выработаны такие формы, как например, налоги на доходы, налоги на оборот продукции, налоги на недвижимость, налоги на пользование, например, природными ресурсами, налоги на приобретение товаров, налоги на холостяков, процентные

налоги, налоги на деньги, налог на поддержание бедных, например закят в странах мусульманского мира [3]. История предъясняет чрезвычайное богатство различных исторических форм в различных странах, отражая одновременно исторические уклады, традиции, религиозные ценности, национальный менталитет народов. Теоретическое осмысление сути осуществляющихся в обществе процессов перераспределения дохода, богатства в обществе свидетельствует о развитии теории финансов вообще, публичных финансов в частности. Начиная с этого этапа по настоящее время теоретическое осмысление рациональности и необходимости разрабатываемых моделей перераспределения дохода в обществе есть одновременно период развития общих и частных теорий налогов и систем налогообложения. Развиваются налоговые теории как наука о сущности налога, что отражено в многочисленных научных исследованиях [1; 2].

Эти теории можно условно классифицировать по признаку характера природы взаимосвязей в обществе на теорию обмена с их разновидностями, на классическую теорию налога, теорию налога как жертвы, теорию удовлетворения коллективных потребностей. Так, теория обмена является наиболее богатой по своему охвату причин появления и объяснения необходимости и сущности налога. Она включает теорию эквивалентного обмена, атомистическую теорию налога, теорию фискального договора, теорию налога как наслаждения, теорию налога как страховой премии. Несмотря на обилие тракто-

вок, которые предлагаются перечисленными теориями налога, тем не менее можно выделить некоторые интегральные признаки экономической сущности налога. К таким интегральным определениям в концепции теории обмена необходимо отнести следующее: «Налог – это обязательный индивидуально эквивалентный платёж индивида государству, осуществляемый в целях покрытия объявленных обществу расходов государства, посредством которых финансируется оказание конкретных услуг, предоставляемых государством индивиду в обмен на получение от него данного платежа» [2, с. 81–82].

Современные учёные не разделяют такое понимание налога с его концепцией обмена, который предполагает некоторую эквивалентность. Наиболее слабой частью здесь является признак «индивидуальной эквивалентности платежа» получаемым от общества услугам.

Налог в концепции классической теории налога трактуется налог как обязательный, индивидуально эквивалентный платёж индивида государству, осуществляемый с целью покрытия расходов государства, взимание которого должно осуществляться с соблюдением принципов справедливости, определённости, удобства и экономии.

В концепции налога как жертвы налог трактуется как форма дохода государства или каких-либо иных принудительных единиц, когда эти доходы, получаемые с имущества граждан, являются односторонней их жертвой, без получения ими какого-либо эквивалента. В теории удовлетворения коллективных потребностей налог есть прину-

дительный сбор, взимаемый государством или уполномоченными ими публично-правовыми органами в силу права верховенства без признаков эквивалентности со стороны государства [1, с. 53].

Современное состояние налоговой науки позволяет сформулировать следующие атрибутивные признаки налога:

- обязательность и принудительность;
- законность;
- индивидуальная безвозмездность;
- уплата в целях финансового обеспечения деятельности государства;
- периодичность (регулярность) уплаты.

Влияние налогов на производственную деятельность бизнес-структур, а также на поведение домашних хозяйств в сфере потребления, сбережения и инвестирования представляет в настоящее время важнейшую теоретическую проблему и практическую ценность своих выводов и рекомендаций. Современное развитие электронных денег, ускорение их оборота также влияет на выполнение налоговых обязательств перед государством [4; 5; 7] При этом сама тяжесть налогов определена также его формой передачи налогового бремени на конечного его носителя. В зависимости от механизма передачи на конечного носителя налогового бремени, налоги в экономической литературе принято разделять на прямые и косвенные. При этом система налогового обложения ориентирована часто либо на доминирование прямого обложения дохода и имущества, либо на косвенное обложение уже потребления конечного продукта.

Данная проблема дискутируется более трёх столетий, однако её острота со временем не уменьшается. Таким же образом историческая практика налогообложения в различных государствах свидетельствует о неоднозначности понимания и применения различных моделей. Если отталкиваться от современной квалификации видов налога, относительно отнесения того или иного вида к прямым или косвенным, то следует согласиться с теми исследователями, которые в качестве основы типологии налога положили признак переложимости налога. При этом они полагают, что данный признак в типологии является основным, что не исключает возможности классификации налога и по вспомогательным, или второстепенным, признакам. Это исходное состояние в типологии налога привносит некоторую противоречивость и неоднозначность в отнесение налога к разряду прямых или косвенных налогов, придаёт этой типологии признаки теоретической незавершённости, что одновременно даёт основания для дальнейшего развития теории налога. В результате в каждом типе необходимо подчёркивать некоторый условный характер подобного отнесения.

В соответствии с выдвинутой концепцией непереложимости налога все налоги в соответствии с правилами дихотомического деления, придающими в данном случае логическую строгость, следует классифицировать на налоги прямые и налоги косвенные. *Прямые налоги* представлены как условное понятие, которое по своему денотату охватывает группу

труднопереложимых налогов с доходов и имущества налогоплательщиков, взимаемых непосредственно с факта получения дохода и (или) владения имуществом. *Косвенные налоги* есть условное понятие, которое включает в свой денотат те группы налогов, которые включаются в виде надбавки к продажным ценам или ценам реализации, в том числе тарифам, которые оплачиваются в конечном счёте конечным потребителем, а потому и относительно легко перекадываются на них.

О существующей проблеме теории налога можно судить уже по тому, что ряд исследователей, вопреки господствующему мейнстриму в теории налога, относит такой налог, как налог на добавленную стоимость (НДС), к прямым налогам. Так, полагают, что НДС принимает форму прямого налога, если цена товара «упирается» в существующий платёжеспособный спрос населения. Прибыль производителя (продавца) уменьшается, а это есть существенный признак прямого обложения [9].

Подобная двойственность отражения в теории налога порождает неоднозначную оценку роли налога на развитие экономики [6; 8]. Наибольшую остроту это положение приобретает в отношении НДС. Данный налог есть многоуровневый налог, так как он взимается на всех стадиях движения товара в процессе его трансформации, то есть производства. Сами же издержки производителей по расчёту, уплате НДС есть издержки трансакции. Величина НДС пропорциональна добавленной стоимости и ставки самого налога. Проблема уже видится в том, что НДС спо-

собствует формированию предпосылок по снижению мотивации к росту добавленной стоимости. Например, многим производителям, участникам внешнеэкономической деятельности становится выгодным экспортировать товары с малой добавленной стоимостью, если возникают при этом проблемы с возвратом экспортного НДС.

Существуют теоретические и практические проблемы определения величины НДС. Понятие «добавленная стоимость» в соответствии со своим концептом есть стоимость, которая была добавлена в процессе трансформации продукта, включая в свой состав издержки труда. Из стоимости на выходе следует вычесть стоимость потреблённых средств производства, стоимость потреблённого сырья, материалов, амортизацию. Фактически речь должна бы вестись о чистой добавленной стоимости, то есть той её части, которая добавлена трудом и прироста прибыли.

Однако в практике в системе национального счетоводства стоимость оценивается по валовому методу. В основе этого метода лежит правило: валовая добавленная стоимость равна разнице между стоимостью произведённой и реализованной продукции или разнице между стоимостью реализованной продукции и промежуточными внутрифирменными расходами. Из этого следует и другой метод определения добавленной стоимости — суммированием заработной платы, прибыли, процентных доходов, ренты и амортизации, а также иных доходов от вспомогательных производств. Таким образом, можно получить чистую добавлен-

ную стоимость в форме разницы валовой добавленной стоимости и потреблённой доли основного капитала.

Валовая добавленная стоимость более легко рассчитывается, потому имеет более широкое применение в международных статистических сопоставлениях и международном обиходе.

Различия в методологическом подходе определяют существование различных форм, или разновидностей, НДС:

- продуктовая форма НДС (объект налогообложения – валовая добавленная стоимость);

- потребительская форма НДС (из валовой добавленной стоимости исключаются стоимости приобретённых инвестиционных товаров);

- доходная форма НДС (из валовой добавленной стоимости исключается стоимость потреблённого основного капитала или амортизация, являясь, по сути, чистой добавленной стоимостью).

Разнообразие форм, или разновидностей, величин добавленной стоимости предполагает и разнообразие методов расчёта налога на добавленную стоимость. В российской практике учёта и расчёта НДС применяют методы: прямой аддитивный, или бухгалтерский, метод; непрямой аддитивный; прямой метод вычитания и непрямой метод вычитания или кредитный (зачётный) метод. Это положение ещё в большей степени усложняет процесс как администрирования НДС, так и его определения, расчёты, ведение отчётности налогоплательщиком. Поэтому далеко не случайно НДС относят к самым

проблемным налогам. Создаются объективные предпосылки по уклонению от уплаты НДС недобросовестным плательщикам, но одновременно создаются проблемы и для законопослушных. Это проявляется в стремлении оптимизировать процесс уплаты НДС, понимая при этом его минимизацию.

Особые проблемы возникают у налогоплательщиков по поводу возмещения НДС. Судебной практике известны случаи, когда размер, изымаемый из бюджета НДС в порядке возмещения, превышал объём самого экспорта. При этом следует отметить, что эта проблема злоупотребления характерна не только для российской практики.

Вторая проблема сводится к тому, что объектом налогообложения становятся выплаты заработной платы. Чем выше оплата труда, тем тяжелее налоговое бремя для производителя. Это играет дестимулирующую роль развития экономики. Однако наибольшие проблемы лежат в том, что НДС взимается на всем этапе производства, в результате последствия этого налога тяжёлы для сферы производства. Косвенные налоги на товары конечного потребления их домохозяйствами как бы не касаются производителя непосредственно и не ложатся бременем на него. НДС же, напротив, есть налог на результат производственной деятельности. Это становится особенно накладным, если предприятие массово привлекает комплектующие изделия и материалы, а цикл производства относительно длителен. Это становится особо чувствительным для предприятий тяжёлого машиностроения, судострое-

ния, авиа-, станко-, моторостроения.

В указанных производительных сферах выпуск конечного продукта, в цене которого возможно возмещение (зачёт), НДС отдалён на месяцы и годы от начала авансовых платежей в НДС собственных и заёмных средств предприятия. После этих авансовых выплат у предприятия не остаётся достаточных оборотных средств на приобретение и пополнение оборотных средств и организацию непрерывного производства. Так, инвесторы, которые ввозят в страну новые технологии, современное оборудование, уже на таможенной территории лишаются денежных средств в размере 18 % в форме импортного НДС. Это изъятие происходит ещё до того, пока оборудование было установлено, производство выпустило продукцию, его реализовало и получило платежи. Поэтому не случайно некоторые экономисты такую схему изъятия ещё не произведённого дохода называют «штрафом». Наоборот, в торговле, где оборачиваемость оборотных средств велика, этот недостаток нивелируется и не выявляет своей тяжести налогового бремени, как в отраслях с длительным сроком производства.

Проблемы по уплате НДС усугубляются для тех предприятий, которые отпускают продукцию с отсрочкой платежа, ибо последнее не снимает обязательств по уплате НДС за товары реализованные, но не оплаченные. В наиболее неблагоприятных условиях оказываются предприя-

тия, которые выпускают дорогую продукцию, а потому вынуждены отпускать её в кредит. Одновременно такие сферы деятельности в сфере финансовых услуг, как например, операции с ценными бумагами, страхование, банковская деятельность, вообще оказались освобождёнными от уплаты НДС.

Следовательно, заслуживают внимания выводы экономистов относительно того, чтобы этот налог на добавленную стоимость отменить для тех товаров, которые произведены в России.

Наибольшие злоупотребления обнаруживаются в сфере возврата (возмещения) экспортного НДС. Интерес в этом отношении опыт Китая. Стратегия применения экспортного НДС направлены на то, чтобы в некоторой степени больше стимулировать оборот внутреннего рынка, не поощряя тенденции возврата НДС. В настоящее время экспортный НДС в Китае колеблется в пределах 8–10 %, в зависимости от вида продукции. Если намеченная тенденция в Китае сохранится, то можно ожидать, что Китай откажется от возмещения НДС за экспорт многих видов товарной продукции.

Это опыт, который может быть предельно полезен для России. Следует заимствовать практику, которая показала положительный эффект в Китае, относительно снижения и последующей отмены возмещения экспортного НДС. Это позволит снять напряжённость в отношениях

таможенных органов России и экспортёров. В настоящее время большая доля конфликтных дел, касающихся правомерности или незаконности удержания экспортного НДС, разрешается в пользу участников внешнеэкономической деятельности. Вместо НДС могут оказаться более эффективными такие инструменты, как таможенные пошлины и тарифные инструменты.

Список использованных источников

1. Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит» / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 561 с.
2. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения : учебник / И. А. Майбуров. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 384 с.
3. Останин В. А. Специфика налога в традициях мусульманского мира / В. А. Останин, Ю. В. Рожков // Экономика и предпринимательство. 2013. № 7. С. 21–27.
4. Глухов В. В. О причинах возникновения и проблемах функционирования электронных денег / В. В. Глухов, В. А. Останин, Ю. В. Рожков // Экономика и предпринимательство. 2014. № 1. Ч. 3. С. 664–667.
5. Рожков Ю. В. Кризис мировой финансовой системы и электронные деньги / Ю. В. Рожков // Современные проблемы и перспективы развития финансовой и кредитных сфер экономики России XXI века : сб. статей. Хабаровск : РИЦ ХГАЭП, 2014. Вып. 10. С. 128–133.
6. Glukhov V. V., Ostanin V. A., Rozhkov Y. V. Finances of a Holder and a Custodian of Financial Resources: Similarities and Differences // World Applied Sciences Journal 27 (11): 1473–1476, 2013.
7. Glukhov V. V., Ostanin V. A., Rozhkov Y. V. E-Money and E-Finance as Economic Category // Mediterranean Journal of Social Sciences. 2015. Vol. 6, No 6: 448–454.
8. Glukhov V. V., Glukhov E. V., Ostanin V. A., Rozhkov Y. V. Social Function of Small Business Taxes in Russia // Asian Social Science; Vol. 11, No. 19; 2015.
9. Фролов Н. В. Все болезни от нервов, а в экономике от налогов (из бесед с предпринимателями) / Н. В. Фролов, А. А. Ваталин, П. Ф. Чернавин // Финансы. 1993. № 10. С. 32.