Хаджианиди, Федор Георгиевич. Налог на добавленную стоимость в системе налоговых отношений : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Хаджианиди Федор Георгиевич; [Место защиты: Сев.-Осет. гос. ун-т им. К.Л. Хетагурова].- Владикавказ, 2011.- 184 с.: ил. РГБ ОД, 61 12-8/820

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Сущность и особенности налогообложения добавленной стоимости**

1.1. Экономическая природа и форма проявления добавленной стоимости 14

1.2. Сущность налога на добавленную стоимость, причины его формирования, механизм исчисления, уплаты и функции 19

1.3. Практика применения налога на добавленную стоимость в налоговых системах за рубежом и в РФ: экономическая обоснованность и оптимизационные основы

**Глава 2. Анализ и оценка динамики показателей поступлений налога на добавленную стоимость в бюджет**

2.1. Анализ динамики показателей поступлений налога на добавленную стоимость в РФ и по РСО-Алания 80

2.2. Анализ и оценка задолженности поступлений и недоимки по налогу на добавленную стоимость в РФ и по РСО-Алания 94

2.3. Оценка бюджетной эффективности ставки налога на добавленную стоимость

**Глава 3. Проблемы и вариантные возможности улучшения механизма исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость**

3.1. Противоречия фактического механизма исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость и вариантные возможности их снятия (преодоления)

3.2. Улучшение собираемости налога на добавленную стоимость на основе совершенствования механизма его взимания и администрирования 130

3.3. Возмещение и возврат налога на добавленную стоимость: соответствие принципам экономической целесообразности и эффективности

Заключение 168

Список литературы 173

## Сущность налога на добавленную стоимость, причины его формирования, механизм исчисления, уплаты и функции

Экономические отношения, складывающиеся по поводу налога на добавленную стоимость (НДС), являются противоречивыми и неустойчивыми и для этого есть целый ряд причин. Известно, например, что в российской практике НДС используется в качестве особо устойчивой базы формирования бюджетных доходов общегосударственного значения. В этом качестве налог необходим для государства в повышенном размере, поскольку выступает в качестве основного и наиболее устойчивого источника формирования бюджетных доходов. Однако надо иметь ввиду следующее: чем больше добавленной стоимости реализуется экономически, тем выше вероятность формирования и собираемости НДС (при прочих равных условиях). Как нами отмечалось, стоимость и ее добавленная часть, разумеется, реализуются в едином экономическом процессе, а выбираемые методы формирования НДС могут быть разными, так же как и способы его собираемости, но экономическая основа этого налога имеет устойчивую зависимость от уровня и масштабов реализуемой добавленной стоимости.

Добавленная стоимость - налогооблагаемая база для НДС и другой такой базы не должно быть. Это означает, что все методы исчисления НДС имеют право на существование, если исходят из определенностей добавленной стоимости, то есть - вновь созданной стоимости, что определяет основу и уровень налогообложения добавленной стоимости. Практические же методы налогообложения налога на добавленную стоимость могут быть разными. В этой связи ряд авторов подчеркивают: «Можно выделить три типа налоговой базы (соответственно ВНП, чистый национальный продукт и расход на потребление), хотя с практической точки зрения важна только потребительская база» [100]. В указанной работе внимание акцентируется на том, что при варианте начисления НДС на основе ВНП налоговая база на каждом этапе включает в себя амортизацию, зарплату, процентные платежи, прибыль и арендную плату. Получается, что база налогообложения - валовый доход минус стоимость приобретения промежуточных товаров у предыдущего производителя.

Отметим, что исчисления НДС на основе чистого продукта отличается тем, что чистая добавленная стоимость определяется как валовый доход минус сумма амортизации и стоимости промежуточных благ. Ричард А. Масгрейв и Пегги Б. Масгрейв отмечают: «Такой налог нельзя использовать в качестве налога на чистую стоимость продукта в момент последней продажи, поскольку эта процедура требует учета амортизационных затрат не только первого продавца, но и всех последующих участников и производственного процесса» [100]. По мнению этих же авторов НДС доходного типа отличается от потребительского тем, что последний позволяет из налогооблагаемой базы вычитать валовые инвестиции, то есть покупки капитальных благ.

Нам представляется, что в зависимости от выбираемого метода исчисления НДС может получаться разнокачественный результат его регулирования. В последние 5-7 лет регулирование НДС в российской налоговой практики происходит не ровно, не эффективно. Во многом такая практика связана с применением в расчетах его налогооблагаемой базы обобщенных показателей добавленной стоимости (как вновь созданной), что увеличивает тяжесть изъятия налога, деформирует механизм способов его собираемости, возмещения и т.д. Необходимо также учитывать повышательное влияние НДС на состояние финансов страны, регионов, отраслей и предприятий. Чрезмерная валовая основа НДС, определяемая по валовой выручке, усложняет оценку налоговых вычетов, скидок, промежуточных и капитальных затрат и создает условия снижения налоговой дисциплины. А самое главное - четко прослеживается систематическая практика повышающего уровня включения НДС в цену реализуемой продукции. В российской налоговой практике доля НДС в приращении цен (в динамике) характеризуется выраженным отрицательным влиянием на финансы, но в меньшей степени на показатели общего налогового бремени. Система налогообложения тогда эффективна, если предоставляет налогоплательщикам реальную возможность снизить цены на реализуемую продукцию. Если методы исчисления НДС базируются на потребительском типе, то особую остроту приобретает проблематика розничных цен. В этой связи, на наш взгляд, наряду с расчетной проблематикой исчисления налогооблагаемой базы, установлением налоговой ставки особо важным является совершенствование действующего механизма его администрирования, в том числе и в области возврата НДС, вычетов и предоставления соответствующих льгот. При росте внутреннего потребления производимой в стране и ее регионах продукции, естественно, ожидания больших поступлений НДС оправдываются. Однако результатом не должен быть опережающий рост цен над динамикой показателей поступлений в бюджет НДС. Экономические интересы государства заключаются не в максимизации НДС за счет роста цен на потребительские товары, а в получении его больших размеров на основе расширения условий и параметров экономического роста и развития, эффективной организации и управления налогообложением, его системностью.

Не каждое приращение цены отражает приращение стоимости, а только то, что обеспечивается в результате реальной динамики показателей производительности труда. При росте производительности труда стоимость продукции снижается, если нет других, побочно влияющих факторов. В этом контексте налогообложением НДС нельзя выходить за пределы конечной стоимости (реальной) продукции. Иной вариант будет стимулировать соответствующее увеличение цен за счет включения в их состав доли НДС. Не следует оправдывать повышательную динамику цен на товары различного назначения даже при меньших размерах влияния доли НДС, чем устанавливаемая по нему ставка. Методы расчета НДС должны соответствовать его экономической сущности. Это означает, что НДС помимо формирования доходной части федерального бюджета выполняет еще одну функцию: сдерживания стремлений к бесконтрольному росту цен. Так видится теоретическое обоснование НДС и если на практике таковое искажается, то это не означает иное. Сдерживающая рост цен функция НДС проявляется противоречиво, поскольку налог, таким образом, способствует «уменьшению» добавленной стоимости и тем самым «ущемляет» интересы товаропроизводителей и реализаторов продукции. Более того, если государство все-таки будет с нарастающим итогом облагать налогом на добавленную стоимость доходы товаропроизводителей, то это выступит антистимулом к сдерживанию роста цен.

Безусловно, изменяющийся характер устанавливаемой ставки НДС оказывает свое положительное или отрицательное влияние на результат экономической практики. Более того, изменения нормативной основы НДС немедленно сказываются на характере поступления доходов в бюджеты разных уровней. На этот процесс, как правило, воздействуют различные факторы, среди которых особо следует выделить: неравномерность изменений налоговой базы как в целом в стране, так и в ее регионах; недооцененность базы налогообложения; различие показателей финансового состояния отраслей, предприятий и налогоплательщиков; влияние (в разной степени интенсивности) изменений стоимости реализуемых товаров (работ, услуг) в результате роста или снижения цен, тарифов. В тоже время в проводимой политике налогообложения НДС изменения его ставки обязательно предполагают, так нам видится, учет не только общей налоговой нагрузки, но состояния ее дифференцированности по отношению к различным категориям налогоплательщиков.

## Анализ динамики показателей поступлений налога на добавленную стоимость в РФ и по РСО-Алания

НДС является одним из главных источников формирования доходов федерального бюджета РФ. Нами была обоснована жесткая связь и зависимость формирования уровня ставки и динамики показателей НДС от уровня и динамики показателей ВВП. Такая тенденция характерна и она оказывает свое воздействие на проводимую налоговую политику, в том числе и в части налогообложения в форме НДС. Улучшение показателей налогообложения НДС каждый раз будет происходить в строгой зависимости от динамики показателей добавочной стоимости (так должно быть). В этом же ключе оцениваемо обеспечение за счет НДС полноты казны государства, т.е. достаточности доходов бюджета от этого источника.

Повышение или снижение налогового бремени по НДС не должны быть в строгом соответствии увязываемы с бюджетными потребностями. Последние, как известно, формируются за счет совокупных налоговых сборов. В случае чрезмерной бюджетной «раскрутки» НДС возникает проблематика его бремени (налоговое бремя), от той базовой основы налога, которая аккумулируется в его потенциал. Повторим еще раз, его потенциал определяем на уровне создаваемой добавленной стоимости и обеспечения такого принципа налогообложения, который согласуется и с экономическими интересами налогоплательщиков.

Когда и при каких условиях надо отдавать предпочтение росту показателей НДС - это зависит от обоснованности указанных выше связей и взаимозависимостей ВВП и НДС, которые в целом базируются на достигнутом уровне экономического развития, а также ее (экономики) состояния в определенном временном периоде. Эти же положения (обобщения) имеют отношение к характеру подтверждающихся пересмотру соответствующих статей Налоговая кодекса РФ касательно НДС. Напомним, что документом, обязанным полностью отражать налоговую политику государства и нормы, правила установления и исполнения налогов: Формирование, уплата и т.д.

В таблице 5 приводятся данные динамики планирования и поступления НДС в бюджет государства за период с 2005 по 2010 г.г. За указанный период, естественно, на динамику показателей оказывало воздействие множество факторов. Отметим некоторые, на наш взгляд, наиболее существенные из них.

В первом полугодии 2006 года по сравнению с соответствующим периодом 2005 года начисления НДС по операциям по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации увеличились на 47,4%, что опережало сложившуюся динамику темпов роста начислений по этому налогу (за шесть месяцев 2004 года и 2005 года темп роста налоговых начислений составлял около 30%).

В 2005 г. его поступления в доходную часть бюджета составили 5 127 228 933 8 руб., или 23,4%о всех поступлений. Из них 775 млрд. руб. составил НДС за продукцию, произведенную в России. Чтобы представить, насколько велика была эта сумма, достаточно сказать, что на финансирование всех приоритетных национальных проектов (жилье, здоровье, образование, сельское хозяйство) на 2006 год было выделено 156,5 млрд. рублей, а на 2007 год - 231,3 млрд. рублей.

Начиная с 2006 года НДС усложнился и стал обладать большой коррупционной емкостью. Существующая методика расчета НДС и система его администрирования открыли большие возможности для уклонения от уплаты НДС и для его законной «оптимизации». «Оптимизировать» - значит минимизировать уплачиваемую сумму налога, а возможно и получить дополнительный доход из бюджета.

Процесс уклонения и «оптимизации» набирая силу приводит к тому, что например, в первом полугодии 2006 года по сравнению с соответствующим периодом 2005 года темпы роста возмещений НДС (законных и незаконных) существенно превысили темпы роста его уплаты и возникла обеспеченность в понимании его экономической природы и порядка планирования. Такая обеспокоенность усилилась тем, что налоговые вычеты по НДС за первое полугодие 2006 года увеличились на 64,5%, что также опережает сложившуюся динамику темпов роста налоговых вычетов (за шесть месяцев 2004 года и 2005 года темп роста налоговых вычетов составлял около 35%), а превышение темпов роста налоговых вычетов относительно начислений налога составило 5,1%, в то время как за 2005 год опережение составляло 1,6%. По данным Абрамова М.Д. в первом полугодии 2006 года поступление НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым на территории Российской Федерации, составили 467,4 млрд. руб. (3,8% к ВВП), что на 47,1 млрд. руб. или на 9,2%о меньше плановых поступлений. При этом по сравнению с аналогичным периодом 2005 года (без учета поступления налога от одного из крупнейших налогоплательщиков по результатам контрольной работы) поступления налога увеличились на 3,9% (составив в 2005 году 428,81 млрд. руб.) [13].

На динамику изменений поступлений налога в федеральный бюджет оказали влияние и следующие факторы:

- с 1 января 2007 года к вычету принимаются суммы НДС по товарам (работам, услугам) без их оплаты поставщикам;

- с 1 января 2007 года принципиально также был изменен порядок вычетов по объектам капитального строительства, согласно которому к вычету принимаются суммы налога по подрядным работам, по оборудованию и материалам в течение всего периода строительства объектов, а не после окончания строительства и ввода объектов в эксплуатацию. При этом согласно переходным положениям, предусмотренным в законодательстве, в течение 2006 года к вычету дополнительно принимались равными долями по налоговым периодам суммы налога по подрядным работам, выполненным в 2005 году;

- согласно переходным положениям налогоплательщики налога, определяющие момент определения налоговой базы до 1 января 2006 года как день отгрузки товаров (работ, услуг), производили вычеты не оплаченных сумм налога по товарам (работам, услугам), принятых к учету до 1 января 2006 года, в первом полугодии 2006 года равными долями;

- увеличение за 9 месяцев 2006 года по сравнению с аналогичным периодом 2005 года объема импорта, в том числе технологического оборудования, соответственно на 36 и 48%. Действие указанных факторов оказывает влияние на уровень поступлений налога в доходах бюджета и до сих пор, то есть до окончания переходного периода, законодательно установленного для налогоплательщиков (начало 2011 года).

Кроме того, к числу факторов, повлиявших на снижение темпов роста поступлений, относится увеличение фактически возмещенных сумм налога по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0%.

Так, в первом полугодии 2006 года возмещение налога увеличилось более чем в 1,6 раза по сравнению с соответствующим периодом 2005 года. При этом на увеличение сумм налога, заявленного к возмещению по нулевой ставке, наряду с ростом объема экспорта повлиял рост цен на нефть, газ, черные и цветные металлы [152]. Таким образом, вступившие в действие с 1 января 2006 года принципиально новые нормы законодательства по НДС, направленные на сокращение отвлечения оборотных средств налогоплательщиков, в том числе на уплату этого налога, а также на стимулирование инвестиционной, инновационной деятельности и поддержку отечественных товаропроизводителей и экспортеров, в свою очередь, отражаются в отрицательной динамике поступлений НДС в доход бюджета, что не является неожиданным явлением.

## Анализ и оценка задолженности поступлений и недоимки по налогу на добавленную стоимость в РФ и по РСО-Алания

Можно утверждать, что задолженность по налогу на добавленную стоимость беспричинно не может образовываться. Однако в таком утверждении есть некоторое допущение, которое несет в себе изначальную невозможность образования задолженностей, а в последующем недоимки и долгов. Напомним, что в качестве налогового долга, естественно могут выступать невыполненные перед бюджетом обязательства юридических и физических лиц налогоплательщиками. Задолженность, как несвоевременно исполненный налоговый платеж, установленный законодательством, может касаться всей суммы определенного в плановом порядке платежа, а недоимка - это неисполнение части обязательного налогового платежа в срок. По НДС чаще образуется недоимка и этому в определенной степени способствует действующий механизм его исчисления и взимания, о чем нами были высказаны соответствующие обобщения.

В современной практике налогообложения НДС и его взимания (в данном контексте - уплаты) причин возникновения задолженности и недоимки множество. На первом месте, скорее всего, необходимо поставить несовершенство законодательства. На втором, как нами представляется, всю ту проблематику, которая фокусируется в определении и экономической обоснованности налогооблагаемой базы НДС. Далее речь должна идти о правильности (совершенности) планирования налога: ставка налога, льготы по налогу, вычеты и т.д. В следующем ряду должна быть выработка механизма собираемости налога, в том числе исполнение контрольных функций.

Разумеется, в образовании задолженности и недоимки по НДС необходимо иметь ввиду проблематику бюджетов: федерального, региональных и местных бюджетов. Федеральный бюджет, куда стопроцентно поступает НДС, взаимодействует с бюджетами других уровней и это усложняет характер оценки несвоевременного и неполного исполнения бюджетных обязательств. Да, субъекты - регионы не имеют прямого экономического и финансового интереса к НДС, так как он собирается в федеральный бюджет. Но будучи косвенным налогом, он в этом же качестве имеет свое влияние на налоговую практику в регионах, в местных территориально - административных образованиях, что нельзя не учитывать имея ввиду проблематику задолженности и недоимки.

Для целей практического анализа и оценки задолженности и недоимки наиважнейшее значение имеет достоверность плановых расчетов показателей НДС. Однако с позиции уточнения теоретических подходов к проблематике существенно выделить, что недостаточно только уточнение величин налоговых платежей и их структуры, хотя и это сложно в силу их изменяющегося характера. Ряд авторов отмечает, что «Во-первых существует разная степень плановой обоснованности налогов. И, во-вторых, не следует забывать проблематику уровня собираемости налогов. Кроме того, необходимо также учитывать налоговую недоимку, которая образуется в предыдущие периоды [81].

На материалах по РСО - Алания видно, что удельный вес НДС в общих налоговых поступлениях в 2008 г. составил 8,81%, в 2009 г. 10,5% и в 2010 г. его доля снизилась до 5,37% (табл.8). Отметим, что самый низкий показатель на протяжении трех анализируемых лет - в 2010 г., что на 3,44% меньше, чем в 2008 г., и на 5,13% чем в 2009 г. Таким образом, в среднем за последние три года доля НДС в общих налоговых поступлениях составляет 8,23%, то есть можно сделать вывод, что в увеличении общей величины налоговых поступлений по РСО - Алания, немалую экономическую роль играет и увеличение объема НДС. В тоже время, основная причина снижения доли НДС в налоговых поступлениях в 2010 г. по РСО-Алания заключается в увеличении задолженности перед бюджетом по анализируемому налогу. Формирование бюджетов напрямую зависит от того, сколько и как вовремя собираются налоги и сборы. Проблем собираемости много, но самая актуальная - текущие неплатежи, т.е. задолженность (недоимка) по налоговым платежам в бюджет.

Одной из основных причин, влияющих на низкое поступление платежей в бюджет, являются несовершенная законодательная база, дающая возможность руководителям предприятий безнаказанно уклоняться от уплаты налогов. В условиях общего кризиса неплатежей налоговой инспекцией проводится целенаправленная, повседневная работа по повышению собираемости налоговых платежей и сокращению недоимки.

Рассмотрим задолженность по НДС в бюджетную систему РФ по РСО Алании за три предыдущих года, чтобы понять, почему произошло такое уменьшение поступлений за последний год. Насколько неэффективны мероприятия налогового контроля в РСО - Алания.

Доля задолженности по НДС в общей задолженности по налогам и сборам по РСО-Алания за период с 2008 -2010гг. (млн.руб.) Удельный вес НДС, в общих налоговых поступлениях, у о 34,36 45,93 31,37

Расчеты автора: на основе данных Минфина РСО-Алания, www.mfrno-a.ru Из таблицы 9 мы видим, что задолженность по НДС за в 2008-2010гг. составила 692,8 млн. рублей, 1440,8 млн. рублей и 1447,7 млн. рублей в 2010 г. соответственно. С 2008 г. этот показатель увеличился на 108,98 % и в общей задолженности по налогам и сборам занимает в среднем за последние три года 37,22%, то есть именно задолженность по НДС выходит на первое место по всем налогам в общей задолженности по налогам и сборам по РСО-Алания.

По данным таблицы 10 можно отметить, что задолженность с 2008 по 2010 годам по налоговым платежам по РСО-Алания составляет 2016,2 млн. рублей, 313,7 млн. рублей и 4614,4 млн. рублей, соответственно. Анализ данных таблиц 10,11 показывает, что в 2009 по сравнению с 2008 годом задолженность увеличилась 53,8%, а в 2010 г., по отношению к 2009 г., задолженность увеличилась на 47,1%. Такое увеличение было связано с финансовым кризисом, в связи с чем, количество убыточных предприятий по республике за последние три года увеличилось в среднем на 38,4% и составляет 51,8% в целом. Основная доля задолженности приходится на недоимку, взыскиваемую судебными приставами по постановлениям о возбуждении исполнительного производства и - задолженность, приостановленную к взысканию, в связи с введением процедур банкротства. За последние два года задолженность, приостановленная к взысканию в связи с введением процедур банкротства, увеличивается быстрыми темпом. В 2010 году по сравнении с 2008 годом этот показатель увеличился на 249,8%), а в 2009 годом на 115,8%.

## Улучшение собираемости налога на добавленную стоимость на основе совершенствования механизма его взимания и администрирования

В таблице 19 приводятся данные, характеризующие широкоплановость и масштабность задач улучшения собираемости НДС. Собрать налог это значит - обеспечивать его полное и своевременное поступление в бюджет в форме платежа. То, что обязаны и могут делать налогоплательщики в вопросах осуществления налоговых платежей предусмотрено законодательством. Оно же регламентирует методы и способы деятельности налоговых органов. Согласования этих двух слагаемых обеспечения собираемости НДС важно подчеркнуть, что налоговый платеж по нему следует рассматривать как важнейший источник формирования федерального бюджета. Усиление контрольных методов за своевременностью и полнотой поступления НДС в бюджет имеет высокую необходимость и такую проблематику следует рассматривать с позиции общей теории значимости формирования и организации исполнения бюджета. Не следует игнорировать значимость прогнозирования и планирования налоговых поступлений, хотя факт прогнозирования и планирования налогов не снимает собственную проблематику налоговых платежей и сборов в их исполнении. В последнем случае все важно, начиная от налогового учета (количество плательщиков налогов, степень дисциплинированности налогоплательщиков, уровень организации работы налоговых структур и т.д.) и кончая казначейским учетом реально поступающих денег в бюджет. 130

Факторов, влияющих на собираемость НДС, множество и нами это указывалось. Подчеркнем дополнительно, что оценка всех факторов должна происходить с позиции определения уровня собираемости налога по отношению к планируемым показателям. В планировании налога происходит (так должно быть) учет требований и параметров возможной оптимизации ставки налога, обоснованности льгот и даже вопросов образовавшейся задолженности (недоимки). Чрезвычайно важно, на наш взгляд, выявление определенных недостатков формирования и исчисления самого НДС, возможностей их устранения. Собираемость налогов сопровождается налоговыми нарушениями (сокрытие доходов, уклонение от налогов, неучет (документальный) наличного оборота денежных средств (доля такого оборота по разным данным составляет около 40 процентов денежного оборота страны, а через расчетные счета они не проходят, как следствие -бюджеты недобирают 20-25 процентов запланированных доходов).

Несовершенство законодательства, противоречивость и сложности обоснования нормативной базы НДС создают соответствующие барьеры для полной своевременной уплаты. Данные таблицы 20 показывают (на примере РСО-Алания) какова эта проблематика в реальной динамике показателей налоговых поступлений в бюджеты. Как видно, длительный период времени наблюдается значительное расхождение между показателями начислений налога к уплате в текущем году и поступивших сумм от него в доходы бюджета. Здесь, разумеется, нас прежде всего интересует проблематика НДС, однако, заметим, что факторы, определяющие общую сумму собранных налогов на территории РСО-Алания, необходимо разделить на две группы: объективные и субъективные. К первой группе факторов следует отнести те из них, которые зависят от уровня экономического развития, ее доходности (финансовое сальдо). Вторая группа факторов связана с изменениями в налоговом законодательстве, с его несовершенством, с процессами скрываемости доходов, судебными налоговыми разбирательствами и т.д. В указанные годы сильное влияние, как нами ранее указывалось, на общую ситуацию с налогами оказал финансово-экономический кризис. В тоже время отмечается и низкий уровень задействованности рычагов финансово-экономического оздоровления экономики, улучшения ее доходных показателей. Преобладающими были и тенденции роста всевозможных налоговых возвращений, вычетов, рассрочек погашений и имеющихся задолженностей по платежам как федерального, так и республиканского бюджетов.

Эти тенденции важны к учету в организации собираемости НДС, но при этом возникают конкретные задачи выявления причин сбоев в его механизме. Нами отмечалось, что в последние годы имеется выраженная (четко обозначенная) тенденция опережающего темпа роста сумм НДС, предъявляемых налогоплательщиками к возврату из бюджета, по сравнению с увеличением поступлений от налога в доход бюджета. Такая ситуация объясняется, в основном, ростом доли НДС, предъявляемой к возмещению налогоплательщиками - экспортерами, применяющими нулевую ставку и имеющими право без уплаты налога в бюджет получать возмещение сумм налога, уплаченных по материальным ресурсам, приобретаемым для производства экспортной продукции.

Вместе с тем, однозначно можно делать вывод о том, что такие тенденции неминуемо ведут не только к образованию общей задолженности по НДС, но и деформированию доходных интересов как государства, так и части налогоплательщиков. Происходят процессы, когда возмещение НДС становится не только элементом искажения собственной практики этого налога, но и всей его конкурентной среды, где извлекаются такие же доходы. Экономически становится абсурдным, если сбор от НДС оказывается ниже, чем возвратные доходы налогоплательщику. Нам представляется, что механизм собираемости любого налога не должен допускать такие сбои, а тем более, когда они превращаются в систему (через тенденции).

Деятельность налоговых органов имеет свой порядок и регламентацию, но относительно собираемости НДС не следует всю полноту решаемых проблем перекладывать на организацию и осуществление налогового контроля. Контрольные механизмы и инструменты очень важны, но есть более глубинные общие причины, обуславливающие недобор доходов в бюджеты (по годам) от НДС. Длительное время сохраняемая завышенная ставка НДС не стимулирует товаропроизводителей в зарабатываемое больших доходов (имея косвенное, но отрицательное влияние на массу прибыли). НДС практически не стимулирует снижение цен и будучи включаемый в цену же не формирует жесткие правила эффективности экономической деятельности. Такая длительная практика приносит «хорошую» собираемость налога (см. данные табл.19), но при нежелательных результатах. Применением нынешней, по долговременной практике формирования и изъятия НДС, этим налогом все приучены к практике включения его в цены (раскрутка инфляционных процессов). Считаем важным вывод авторов монографии [112] о том, что «НДС создал тысячи трудностей не только в самой системе налогообложения, в том числе и организации, а также в осуществлении налогового контроля, но и для развития отечественного товаропроизводителя. С ростом доходов в течение длительного времени не возрастает роль и значение НДС в силу его низкой эффективности. В то же время не следует забывать, что НДС охватывает тот спектр товарной продукции, который облагается налогом, и в такой ситуации потребитель не может предпринять серьезные действия против систематического роста цен».

В последние годы противоположную вышеприведенным положениям позицию в оценке НДС (место, роль, функции, механизм формирования и изъятия, своевременность поступления платежей в бюджет) неоднозначно высказывает С.Д. Шаталов, считая, что принятые в законодательстве решения снимают множество проблем. В данном контексте имеются ввиду изменения по проблемам, действительно влияющим и на собираемость налога: инвесторы получили возможность предъявлять к возмещению суммы налога, уплаченные при капитальном строительстве и приобретении оборудования; налогоплательщики могут представлять единую налоговую декларацию по внутренним и внешнеторговым операциям; введен переход на поквартальный метод уплаты налога [137]. Принципиально иную позицию обосновывает В.Г.Пансков, указывает, что «при администрировании НДС проблемы возникают не только у налогоплательщиков, но и у государства. Государство теряет сотни миллиардов рублей вследствие действий нечистоплотных налогоплательщиков, в результате которых поступления в бюджет по НДС на порядок ниже, чем это вытекает из созданной налоговой базы. Недобросовестные налогоплательщики стали создавать в цепочке поставок товаров подконтрольные посреднические «фирмы-однодневки», которые, получив от покупателя, т.е. от своего создателя оплату товара (как правило, по завышенным; ценам), наряду с его стоимостью также и соответствующую сумму НДС, не внося полученный налог в доход бюджета, прекращают свое существование. Создатель, же «фирмы-однодневки» требует на вполне законном основании возмещение сумм НДС, уплаченных «фирме-однодневке». В российской экономике подобные схемы приобрели массовый характер, вследствие чего суммы изъятых средств из бюджета ежегодно существенно возрастают и исчисляются сотнями миллиардов рублей». [87]