



DOI: <https://doi.org/10.15688/jvolsu3.2018.4.12>

UDC 336.226.322
LBC 65.261.4

Submitted: 15.10.2018
Accepted: 20.11.2018

IMPROVING VAT IN OECD AND RUSSIA

Elena S. Vylkova

The Economics Department of North-West Institute of Management, branch of RANEPА (Moscow),
Moscow, Russian Federation

Abstract. Identified trend to an increase in the share of VAT in GDP and in budget revenues in most OECD countries.

Justified the need for the Russian state to search for opportunities to increase the amount of tax revenues of the budget in order to ensure stable growth of the economy and solve social problems.

Investigated how much the Russian VAT reforms are comparable with the trends in the various elements of this tax in foreign countries.

Showing the trend of a permanent increase in the average standard VAT rate in OECD countries from 1975 to 2017, and its size in most countries is 20 % or more. The conclusion is made about the fairness of raising the standard VAT rate in the Russian Federation on January 1, 2019 to 20 %. This makes it comparable to the average base VAT rate in OECD countries. At the same time, it should be considered along with an increase in the base VAT rate, the possibility of reducing it by goods taxed at a rate of 10 %.

It has been revealed that the taxation of small business VAT in Russia is more loyal in comparison with OECD countries, but one should not forget about the alleged nature of VAT benefits.

Changes in the tax administration of VAT in Russia are in tune with the reforms in this direction carried out in the OECD countries, sometimes even ahead of them. It is advisable to introduce the calculation of the VAT yield coefficients in the practice of the tax authorities and the Ministry of Finance of the Russian Federation based on the experience of the OECD countries.

A comprehensive analysis of the world experience of indirect taxation and the study of the opinions of various researchers on its reform provide the basis for a competent improvement of VAT in Russia, aimed at replenishing budget revenues and increasing the country's economy.

Key words: taxation, value added tax, tax rate, small business, tax administration, VAT return coefficient.

Citation. Vylkova E.S. Improving VAT in OECD and Russia. *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 3, Ekonomika. Ekologiya* [Science Journal of Volgograd State University. Global Economic System], 2018, vol. 20, no. 4, pp. 126-136. (in Russian). DOI: <https://doi.org/10.15688/jvolsu3.2018.4.12>

УДК 336.226.322
ББК 65.261.4

Дата поступления статьи: 15.10.2018
Дата принятия статьи: 20.11.2018

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НДС В СТРАНАХ ОЭСР И РОССИИ

Елена Сергеевна Вылкова

Северо-Западный институт управления Российской академии народного хозяйства
и государственной службы при Президенте Российской Федерации, г. Москва, Российская Федерация

Аннотация. Выявлена тенденция к увеличению доли НДС в ВВП и в доходах бюджета в большинстве стран ОЭСР. Обоснована необходимость поиска российским государством возможностей увеличения

объемов налоговых доходов бюджета в целях обеспечения стабильного роста экономики и решения социальных задач.

Исследовано, насколько российские реформы по НДС сопоставимы с тенденциями изменения различных элементов данного налога в зарубежных странах.

Показаны тенденции перманентного увеличения средней стандартной ставки НДС в странах ОЭСР с 1975 г. по 2017 г., и наличие ее размера в большинстве стран на уровне 20 и более процентов. Сделан вывод о справедливости повышения в РФ стандартной ставки НДС 1 января 2019 г. до 20 %. Это делает ее сопоставимой со средней базовой ставкой НДС в странах ОЭСР. При этом следует рассмотреть наряду с повышением базовой ставки НДС возможность ее снижения по товарам, облагаемым по ставке 10 %. Выявлено, что налогообложение НДС малого бизнеса в России является более лояльным по сравнению со странами ОЭСР, но при этом не следует забывать про мнимый характер льгот по НДС.

Изменения в налоговом администрировании НДС в России созвучны реформам в этом направлении, осуществляемым в странах ОЭСР, порой даже опережая их. В качестве перспектив целесообразно внедрить в практику работы налоговых органов и Минфина РФ расчет коэффициентов доходности НДС исходя из опыта стран ОЭСР. Всесторонний анализ мирового опыта косвенного налогообложения и изучение мнений различных исследователей по его реформированию создают основы для грамотного совершенствования НДС в России, направленного на пополнение доходов бюджета и рост экономики страны.

Ключевые слова: налогообложение, налог на добавленную стоимость, налоговая ставка, малый бизнес, налоговое администрирование, коэффициент доходности НДС.

Цитирование. Вылкова Е. С. Совершенствование НДС в странах ОЭСР и России // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3, Экономика. Экология. – 2018. – Т. 20, № 4. – С. 126–136. – DOI: <https://doi.org/10.15688/jvolsu3.2018.4.12>

Российское налоговое законодательство постоянно меняется. Так, летом 2018 г. только во вторую часть НК РФ были внесены изменения 16 законами, из которых в четырех предусмотрены новации по НДС. Так как реформирование российской налоговой системы определяется в значительной степени внешними факторами, для оценки обоснованности направления отечественных налоговых реформ целесообразно ознакомиться с тенденциями последних изменений по НДС в странах ОЭСР. Для этого систематизируем данные, содержащиеся в изданиях ОЭСР [22; 24; 25], а также в базах данных ОЭСР [1; 2].

Доходы от НДС в среднем в странах ОЭСР и странах-партнерах данной организации, имея тенденцию к увеличению с 1965 г., находились в 2014 г. на рекордно высоком уровне, составляя 6,8 % ВВП и 20,1 % от общих налоговых поступлений. По сравнению с 2010 г. доходы от НДС увеличились в процентах от ВВП в 26-ти из 34 стран ОЭСР, в которых действуют НДС, а также в Аргентине и ЮАР и упали (очень незначительно) только в 8 странах: Ирландии, Корее, Мексике, Люксембурге, Нидерландах, Польше, Германии, Швеции. В России в 2010 г. согласно расчетам автора, произведенным исходя из данных сайта Росстата [16], доля НДС в ВВП (в ценах 2008 г.) составляла 6,28 %. В 2014 г. доля

НДС в ВВП (в ценах 2011 г.) составляла 6,15 %. Согласно последним имеющимся данным в 2017 г. доля НДС в ВВП (в ценах 2016 г.) составляла 5,87 %. Относительно произведенных расчетов считаем необходимым дать несколько комментариев. Во-первых, на сайте Росстата есть данные по оценке ВВП России в единой валюте по результатам международных сопоставлений по паритету покупательной способности, однако подобных данных по НДС ни на сайте Росстата, ни на сайте ФНС не имеется, что не позволяет произвести более точные расчеты исчисляемых показателей. Во-вторых, данные по НДС на сайте Росстата можно по годам взять только из справочников «Россия в цифрах» [18] за соответствующий год, при этом итоговая сумма налоговых доходов в названных справочниках не приводится, что обуславливает необходимость ее расчета с учетом изменений в структуре справочников.

Согласно расчетам автора исходя из данных Минфина РФ [15], Росстата [16] и ФНС РФ [17], доля НДС в налоговых доходах консолидированного бюджета РФ составляла: за 2010 г. – 25,78 %, занимая вторую позицию после страховых взносов на социальное страхование как в этом, так и в последующих периодах; за 2014 г. – 20,38 %, за 2017 г. – 25,05 %.

По сравнению со средними данными по ОЭСР в 2014 г. в России доля НДС в ВВП несколько меньше: 6,15 % по сравнению с 6,8 %, не составляя подобной величины даже в 2010 году. Доля НДС в налоговых доходах бюджета практически совпадает в России со средними данными по ОЭСР в 2014 году. При этом необходимо указать, что в 2010 г. и в 2017 г. данный показатель в России был выше значения 2014 г., при том, что доля НДС в ВВП с 2010 по 2017 г. имела стойкую тенденцию к снижению. Из этого можно сделать следующие основные выводы: в РФ темпы роста налоговых доходов бюджета с 2010 по 2014 г. опережали темп роста ВВП, а за 2014–2017 гг. отставали от темпов роста ВВП, что свидетельствует о необходимости поиска государством возможностей увеличения объемов налоговых доходов бюджета в целях обеспечения стабильного роста экономики и решения социальных и т. п. задач. Доля НДС в налоговых доходах бюджета во все исследуемые периоды достаточно значима, уступая только страховым взносам. Страховые взносы в России по сравнению с другими странами являются крайне высокими и их увеличение не только нецелесообразно, но практически нереально, что подтверждается исследованиями таких ученых, как Н.Г. Викторова [4], Е.А. Ермакова [12], в том числе публикациями автора [7–10]. Поэтому закономерно, что в России перманентно законодательно изменяются различные элементы столь значимого налога, как НДС, причем эти изменения чаще направлены на удовлетворение фискальных потребностей государства, чем на облегчение налогового бремени экономических субъектов.

В Европейском союзе применяются достаточно унифицированные правила установления и взимания НДС. Базовым документом в настоящее время является Директива 2006/112/ЕС от 26.11.2006 г. «Об общей системе налога на добавленную стоимость», в которой определены основные элементы НДС (VAT), при этом страны-члены ЕС в своем национальном законодательстве имеют право регулировать отдельные вопросы самостоятельно, в частности устанавливать свои ставки налога, но в пределах, определенных Директивой. В РФ с 2001 г. гл. 21 второй части Налогового кодекса РФ регули-

рует порядок исчисления и уплаты НДС, ориентируясь на европейский опыт, вследствие чего структура и содержание гл. 21 НК РФ изначально строились на основании Директивы 2006/112/ЕС.

В гл. 8 Директивы 2006/112/ЕС рассматриваются ставки: порядок их применения, структура и уровень. Директива устанавливает размер минимальной стандартной ставки на уровне 15 %. Страны-члены ЕС имеют право определять свои ставки, но не ниже чем установлено в Директиве 2006/112/ЕС, при этом нет ограничения по максимальному размеру базовой ставки. Статья 98 Директивы 2006/112/ЕС закрепляет возможность применения не более двух пониженных ставок, которые разрешено устанавливать к перечню товаров и услуг, перечисленных в Директиве (например, медицинское оборудование, фармацевтические товары, продовольственные товары и т. п.). Не допускается установление пониженных ставок ниже 5 %. Также в отдельных государствах-членах ЕС в определенных случаях допускается применение ставки 0 %. Например, в Бельгии это реализация ежедневной и еженедельной прессы; в Великобритании – реализация детской одежды и обуви, мотоциклетных и велосипедных шлемов и т. п. Также существует так называемая «super – reduced rate» максимально пониженная ставка, действующая на территории нескольких стран ЕС и применяемая лишь в отдельных случаях. Напомним, что в настоящее время в России в ст. 164 НК РФ установлены три ставки – 0, 10, 18 % (две первые – пониженные, а последняя – базовая) и две расчетных 10/110 и 18/118.

В таблице 1, составленной автором на основе данных официального сайта Европейской комиссии [12], приведен перечень ставок НДС стран ЕС.

На основе данных, содержащихся в таблице 1, можно сделать вывод о том, что средние ставки НДС в Евросоюзе сложились на уровне 22,5 %, при этом самая высокая ставка в Венгрии – 27 %, а самая низкая в Люксембурге – 17 %. Необходимо также отметить, что в странах ЕС имеется большая чем в РФ дифференциация между уровнем стандартных и пониженных ставок и более низкий размер пониженной ставки. В странах Азии и

Таблица 1

Ставки НДС в странах Европы на 01.01.2017 г.

Страна-член ЕС	Максимально пониженная ставка, %	Пониженная ставка, %	Стандартная ставка, %
Бельгия	–	6 / 12	21
Чешская Республика	–	10 / 15	21
Германия	–	7	19
Эстония	–	9	20
Ирландия	4,8	9 / 13,5	23
Греция	–	6 / 13	24
Испания	4	10	21
Люксембург	3	8	17
Венгрия	–	5 / 18	27
Польша	–	5 / 8	23
Словения	–	9,5	22
Швеция	–	6 / 12	25
Великобритания	–	5	20

Примечание. Составлено автором по: [12].

Африки установлены сравнительно низкие базовые ставки НДС: Сингапур – 7 %, Таиланд – 7 %, Ливан – 10 %, Южная Корея – 10 % [29]. Из приведенных выше данных видно, что ставка НДС в России занимает практически «золотую середину», что свидетельствует о довольно привлекательных условиях для осуществления бизнеса экономическими субъектами и о возможности ее увеличения.

Посмотрим, насколько российские реформы по НДС сопоставимы с тенденциями изменения различных элементов данного налога в зарубежных странах.

1. Рассмотрим изменения стандартной ставки НДС.

Эксперты Международного валютного фонда в своих исследованиях, осуществленных в начале 2000-х гг., когда в большинстве стран НДС был достаточно новым явлением, отмечают, что после введения данного налога его ставка увеличилась в 43 из 99 стран в среднем на 5,6 %. Примерно в каждой третьей стране количество ставок имело тенденцию к увеличению. Из 99 юрисдикций только в 20 ставки налога снижались в среднем на 6,1 %. В 12 странах также происходило уменьшение количества установленных ставок [21, с. 18]. Как правило, ставки имели тенденцию к снижению в странах с переходной экономикой, в том числе и в России, где базовая ставка НДС с 1 января 1992 г. была установлена на уровне 28 %, однако уже с 1 января 1993 г. она была снижена до 20 %, а с 1 января 2004 г. в течение 15 лет была на уровне 18 %.

Средняя стандартная ставка НДС в странах ОЭСР имеет стойкую тенденцию к увеличению начиная с 1975 по 2017 год. Понижение наблюдалось только в 1990 и 2009 годах [25; 26].

Между 2008 и 2015 гг. средняя стандартная ставка НДС в ОЭСР увеличилась на 1,5 %, с 17,6 % до рекордного уровня 19,2 %. Несмотря на значительные различия между странами, стандартные ставки НДС были повышены по крайней мере один раз в 21 стране ОЭСР с 2008 г., а сейчас 10 стран ОЭСР имеют стандартную ставку выше 22 %, против четырех в 2008 году [24–26]. Согласно данным ОЭСР в настоящее время стандартная ставка НДС 20 % и более установлена в Австралии, Эстонии, Франции, Словакии, Великобритании, Бельгии, Чехии, Латвии, Нидерландах, Испании, Аргентине, Италии, Ирландии, Польше, Португалии, Финляндии, Греции, Исландии, Дании, Норвегии, Швеции, Венгрии. Повышение стандартных ставок НДС было частью подхода, принятого многими странами в послекризисные годы, для достижения фискальной консолидации, так как по мнению европейских ученых ставка НДС увеличивает воздействие на прибыль, но не оказывает прямого воздействия на конкурентоспособность, и НДС считается менее вредным для экономического роста, по сравнению с прямыми налогами [27]. Отметим, что при этом многие американские экономисты считают, что в странах, где основным косвенным налогом является НДС, налоговая нагрузка в

среднем намного выше, чем в странах, где он не введен [21, с. 27].

Тенденция к увеличению стандартных ставок НДС не продолжалась в странах ОЭСР после 2015 г., таким образом, произошла стабилизация средней стандартной ставки НДС, что указывает на тот факт, что базовые ставки НДС уже достигли высоких уровней во многих странах [24].

В целом, по сравнению с предыдущими годами, основное внимание в рамках реформ в области НДС сместилось с увеличения ставки. Страны больше не прибегают к увеличению стандартных ставок данного налога. Помимо Греции, которая повысила стандартную ставку НДС с 23 до 24 % 1 июня 2016 г. [25], не было изменений по стандартным ставкам НДС в 2016 г. в обследованных странах. В Италии план по повышению стандартной ставки НДС с 22 до 24 % был отменен. В своем законе о бюджете на 2017 г. в Италии, тем не менее, подтвердили потенциальное повышение стандартной ставки НДС (с 22 до 24 % в течение 2018 г., а затем до 25,9 % в 2019 г.), если страна не достигнет своих бюджетных целей. Япония решила отложить увеличение ставки налога на потребление с 8 до 10 % до октября 2019 года. В Канаде, в некоторых регионах, повысился гармонизированный налог с продаж. Польша отказалась от своих планов по понижению стандартной ставки НДС с 23 до 22 %.

В России повышение стандартной ставки НДС, согласно Закону от 03.08.2018 г. № 303-ФЗ, до 20 % с 1 января 2019 г. делает ее сопоставимой со средней в странах ОЭСР и не может считаться «драконовской» мерой по отношению к бизнесу. Однако нельзя рассматривать изменения базовых ставок НДС в отрыве от прочих его ставок и других элементов данного косвенного налога.

2. Использование льготных ставок НДС было изменено в ряде стран [24; 25; 28; 23, с. 210–245].

В Норвегии увеличение ставки НДС с 8 до 10 % применено к пассажирским перевозкам, услугам размещения, общественному вещанию и кино, показало свою эффективность в 2016 году. Аналогичным образом, в 2016 г. в Австрии вступило в силу увеличение ставки НДС с 10 до 13 % для культурных ме-

роприятий, размещения в гостиницах, внутренних воздушных перевозок и специфичных товаров, таких как растения и некоторые корма для животных. Греция расширила стандартную ставку НДС для последней группы островов, которая выигрывала от 30 % скидки на ставку НДС. Бельгия удалила освобождение от НДС относительно онлайн-казино и других кэш-игр, отличных от лотерей. Наконец, в Эстонии планировалось увеличить льготную ставку НДС с 9 до 14 %, но эти планы были отменены.

С другой стороны, ряд стран расширили сферу действия льготных ставок НДС, в частности, для поддержки социальной сферы. Словакия и Турция снизили ставки НДС по отдельным продуктам питания в 2016 году. В Венгрии и Португалии некоторые основные продукты питания стали облагаться более низкими ставками НДС с 01.01.2017 года. В Венгрии введена льготная ставки НДС по вновь построенным домам. Швеция ввела более инновационную льготную ставку НДС для небольших ремонтных мастерских велосипедов, обуви, кожи, одежды и домашнего текстиля с целью поощрения повторного использования. Кроме того, в Швеции увеличение ставки за билеты в кино было принято в 2015 г., но вступило в силу в 2017 году.

Ряд стран также расширили сферу своих льготных ставок НДС для поддержки конкретных отраслей. Были введены более низкие ставки НДС на ресторанные услуги в Венгрии, Португалии и Чешской Республике. Чешская Республика также снизила ставку НДС с 15 до 10 % относительно продажи газет и журналов, отрасли, которая пострадала от снижения продаж.

Норвегия и Швейцария ввели льготные ставки НДС для онлайн-СМИ. Для стран ЕС ситуация отличается, так как действующие правила, позволяющие государствам-членам облагать налогом газеты и публикации по сниженным ставкам, по-прежнему применяются только к печатным изданиям и исключают иные СМИ. Наконец, Турция ввела несколько новых льготных ставок НДС для некоторых групп одежды и текстильной продукции с целью поддержки соответствующего сектора экономики.

В России по сравнению со странами ОЭСР уровень действующей льготной став-

ки в размере 10 % является, как было отмечено ранее, далеко не самым низким. Автор полагает возможным рассмотреть наряду с повышением базовой ставки НДС ее снижение по товарам, облагаемым по ставке 10 %. Размер снижения требует дополнительных расчетов и не может быть предложен в рамках данной статьи в силу ограниченного ее объема. Также целесообразно проанализировать возможность не отменять с 1 января 2030 г. налогообложение по ставке 0 % услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении и услуг по перевозке пассажиров и багажа железнодорожным транспортом общего пользования в дальнем сообщении.

Перечень товаров и услуг, облагаемых в РФ по пониженной ставке, в целом совпадает с применяемым подходом в странах ЕС и ОЭСР. Полагаем, что необходима инвентаризация его содержания исходя из сложившейся мировой практики в целях более грамотного подхода к включению в перечень тех или иных позиций исходя из реалий современного момента.

3. В странах ОЭСР в последнее время осуществлены отдельные реформы с целью смягчения налогообложения малого бизнеса, направленные на увеличение регистрационных порогов или пороговых ставок НДС.

Многие страны повысили свои регистрационные пороги или пороговые ставки НДС. Страны ОЭСР имеют очень разные правила относительно пороговых значений НДС [15]. Основная причина, за исключением малых предприятий (это понятие значительно варьируется в разных странах), заключается в том, что расходы по налоговому администрированию НДС могут быть непропорциональными по сравнению с потенциальными доходами от НДС и что затраты на администрирование малых предприятий также могут быть несоизмеримыми по сравнению с их оборотом. Исходя из этих аргументов, регистрация НДС или пороговые ставки НДС были подняты в Бельгии, Эстонии, Финляндии, Франции, Венгрии, Люксембурге, Польше и Соединенном Королевстве. Кроме того, Швеция – у которой не было порога – ввела один, отменяющий обязательство для мелких предпринимателей, производящих налогооблагаемые поставки ниже 30 000 шведских крон в год, по

регистрации в качестве налогооблагаемых лиц для целей НДС [24; 25].

Изменения в порогах регистрации / взимания НДС, введенные в 2016 г. (пересчет в рубли произведен автором по курсу ЦБ РФ на 01.01.2016 г., евро – округленному до 80 руб.; венгерскому форинту – округленному до 25 руб.; польскому злотому – округленному до 19 руб.; шведской кроне – округленной до 87 руб.; фунту стерлингов Соединенного Королевства – округленному до 108 руб.), представлены в таблице 2.

Дополнительные меры, направленные на снижение затрат по администрированию, в частности небольших фирм, были приняты или объявлены также и в ряде других стран. Кассовый учет для малых компаний вступил в силу в Словацкой Республике в 2016 году. Аналогичным образом Финляндия ввела кассовый учет по НДС платежам для компаний с оборотом ниже 500 000 евро с 1 января 2017 г., и предприятия в рамках этого порога имеют возможность сообщать и перечислять НДС единожды, как только они получают платежи от своих клиентов. Целью этой меры является улучшение ликвидности малых компаний. Мексика ввела меру по возмещению расходов и инвестиций в течение дооперационных периодов, что позволяет фирмам возмещать их платежи по НДС через месяц после таких расходов. В Соединенном Королевстве правительство объявило о внесении изменений в единую тарифную схему НДС, но они предназначены для предотвращения уклонений от уплаты. Согласно этой схеме, малые предприятия облагаются по фиксированной ставке НДС и сохраняют разницу между тем, что они взимают со своих клиентов и платят в бюджет. Они не могут вернуть НДС со своих покупок, кроме оплаты определенных капитальных вложений. Реформа планирует введение нового более высокого показателя в 16,5 % для предприятий с ограниченными затратами, затрагивая, в частности, трудоемкие предприятия, которые очень мало тратят на товары, вступила в силу в апреле 2017 года. Ожидается, что эта мера приведет к уменьшению стимулов для фирм и учреждений по переводу сотрудников на самозанятость, чтобы использовать льготы по НДС, направленные на малый бизнес.

Изменения в порогах регистрации / взимания НДС

Страна	Регистрация или уплата *	Старый порог	Новый порог	Вступает в силу
Бельгия	Уплата	15 000 евро 1 200 000 руб.	25 000 евро 2 000 000 руб.	1 января 2016 г.
Эстония	Регистрация	16 000 евро 1 280 000 руб.	40 000 евро 3 200 000 руб.	1 января 2018 г.
Финляндия	Регистрация	8 500 евро 680 000 руб.	10 000 евро 800 000 руб.	1 января 2016 г.
Франция **	Регистрация	82 200 евро 6 576 000 руб.	82 800 евро 6 624 000 руб.	1 января 2017 г.
Франция **	Регистрация	32 900 евро 2 712 000 руб.	33 200 евро 2 576 000 руб.	1 января 2017 г.
Венгрия	Уплата	6 000 000 венг. форинтов 150 000 000 руб.	8 000 000 венг. форинтов 200 000 000 руб.	1 января 2017 г.
Люксембург	Уплата	25 000 евро 2 000 000 руб.	30 000 евро 2 400 000 руб.	1 января 2017 г.
Польша	Регистрация	150 000 злотых 2 850 000 руб.	200 000 злотых 3 800 000 руб.	1 января 2017 г.
Швеция	Регистрация	Не было порога	30 000 крон 2 610 000 руб.	1 января 2017 г.
Великобритания	Регистрация	82 000 фунтов стерлингов 8 856 000 руб.	83 000 фунтов стерлингов 8 964 000 руб.	1 апреля 2016 г.

Примечания. Составлено автором. * Пороги регистрации освобождают как от требования зарегистрироваться для НДС, так и от уплаты налога. Пороги уплаты требуют, чтобы налогоплательщики, даже те, которые имеют доходы ниже порога, регистрировались для НДС, но освобождались от уплаты НДС.

** Франция имеет два пороговых значения: первый для коммерческих продаж и меблированных помещений, а второй – для услуг и свободных профессий.

В России освобождение практически от уплаты всего НДС за рассматриваемый период 2016–2017 гг. было предусмотрено для организаций и индивидуальных предпринимателей, работающих по упрощенной системе налогообложения (УСН), уплачивающих единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) или единый налог на вмененный доход от определенных видов деятельности (ЕНВД).

В НК РФ финансовый показатель, подобный пороговому значению НДС, применяемому в странах ОЭСР, был установлен по УСН в следующем размере: 15 млн руб. за 9 месяцев (20 млн руб. в год) до 1 января 2013 г.; потом в размере 45 млн руб. за 9 месяцев (60 млн руб. в год) до 1 января 2017 г.; с 1 января 2017 г. 112,5 млн руб. и 150 млн руб., что существенно выше пороговых значений практически всех стран, рассмотренных в таблице 3, кроме Венгрии. Такая ситуация свидетельствует, что в РФ меры поддержки малого бизнеса путем освобождения от НДС бо-

лее значимы, чем в других странах. При этом автор прекрасно знает и давно пишет про мнимый характер льгот по НДС [6, с. 127–128].

4. Увеличение доходов от НДС в странах ОЭСР произошло также в результате принятия мер, направленных на усиление контроля по НДС. Несколько стран усилили ответственность за мошенничество с НДС [24; 25; 29].

Ряд стран сообщили о принятии мер по борьбе с мошенничеством. Австрия, Чехия и Словацкая Республика ввели ряд мер по борьбе с мошенничеством по НДС, которые вступили в силу в 2016 году. В попытке бороться с уклонением от уплаты налогов Италия ввела ежеквартальные обязательства по подаче декларации по НДС с 1 января 2017 года. В Польше в январе 2017 г. также вступил в силу значимый пакет мер по борьбе с мошенничеством. В пакет включены: увеличение штрафов за неправильные расчеты по НДС; расширение внутреннего механизма «обратной платы» (то есть переход обязательства

по декларированию и уплате НДС от поставщика к покупателю) в секторах, подверженных высоким рискам мошенничества (строительные услуги, операции с драгоценными металлами), и введение совместных или особых обязательств по НДС, что предполагает, что лицо, регистрирующее налогоплательщиков для целей НДС, должно нести солидарную ответственность за просрочку НДС (ограничение до 500 000 злотых) на срок до 6 месяцев после регистрации. Латвия также ввела внутренний механизм «обратной платы» по операциям с драгоценными металлами и поставкам зерновых и технических культур, а также для мобильных телефонов, ноутбуков и планшетов, что подтверждает усиление мер по контролю в секторах, в которых в прошлом году было выявлено мошенничество. Коэффициенты доходности НДС (VRR), рассчитываемые в странах ОЭСР [24–26], свидетельствуют о том, что по-прежнему существует потенциал для привлечения дополнительных доходов за счет повышения эффективности системы НДС. VRR – это соотношение между фактически полученным доходом по НДС и доходами, которые были бы, если стандартная ставка НДС применялась равномерно ко всей потенциальной налоговой базе (то есть все конечное потребление) и идеально администрировалось и исполнялось. VRR показывает, как эффективность налогового администрирования, а также освобождения и льготные ставки влияют на доходы от НДС. В ОЭСР средний VRR оставался относительно стабильным на уровне 0,56 в 2014 г., по сравнению с 0,55 в 2012 г., что означает, что 44 % потенциального налога на добавленную стоимость не собирается. Наибольшую эффективность сбора и администрирования НДС показали Новая Зеландия (значение VRR близко к единице), Чехия, Япония, Эстония и Корея (VRR около 60 %). Наименьшее значение VRR наблюдается в Мексике (чуть более 30 %), Италии и Греции (около 40 %). Хотя VRR следует интерпретировать с учетом того, что эрозия налоговой базы может быть вызвана рядом факторов, эти оценки VRR свидетельствуют о том, что во многих странах ОЭСР имеются значительные возможности для привлечения дополнительных доходов за счет повышения эффективности системы НДС путем

расширения налогооблагаемой базы и более эффективного администрирования.

В России активная борьба с незаконным возмещением НДС идет уже несколько лет. Например, была создана база утерянных паспортов, контролируемая Федеральной миграционной службой, для снижения вероятности регистрации фирм на подставных лиц. Также Федеральная налоговая служба и другие ведомства периодически проводят контрольные мероприятия и т. п. Об эффективности применяемых мер говорят данные о росте суммы поступлений НДС в консолидированный и его доли в структуре данного бюджета. Такая положительная тенденция также может быть обусловлена введением в 2015 г. новой системы автоматизированного контроля исчисления НДС (АСК НДС-2). С помощью данной программы налоговые инспекторы сразу видят расхождения в отчетности между контрагентами, именно это позволило сократить количество предъявляемых к вычету из бюджета сумм [14, с. 23]. Расчет коэффициентов доходности НДС автор видит как одну из перспектив.

Все направления совершенствования НДС невозможно детально рассмотреть в одной статье. Разным аспектам этой проблематики посвящены исследования таких авторов, как С.С. Быков [3], Е.А. Ермакова [11], М.Н. Конягина [13], М.А. Троянская и Ю.Г. Тюрина [19], Н.Н. Тюпакова и О.Ф. Бочарова [20] и др. Автор также высказывал свои предложения по реформированию косвенного налогообложения [5].

Только на основе всестороннего анализа мирового опыта косвенного налогообложения и изучения мнений различных исследователей по его реформированию возможно грамотное совершенствование НДС в России, направленное на пополнение доходов бюджета и рост экономики страны.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. База данных ОЭСР по налогам. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.html (дата обращения: 25.09.2018). – Загл. с экрана.
2. База данных ОЭСР по региональным доходам. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-

comparable-tax-revenue-data.html (дата обращения: 25.09.2018). – Загл. с экрана.

3. Быков, С. С. Развитие экономического пояса нового шелкового пути через гармонизацию налоговой нагрузки на факторы производства в России и Китае: разработка методики сравнения / С. С. Быков, И. В. Гущина, И. Н. Медик // Известия Байкальского государственного университета. – 2018. – Т. 28, № 1. – С. 94–104.

4. Викторова, Н. Г. Подоходный налог в странах БРИКС: аналитический аспект / Н. Г. Викторова, Л. К. Аитова // Актуальные проблемы науки и практики. – 2016. – № 1 (002). – С. 22–26.

5. Вылкова, Е. С. Варианты реформирования налога на добавленную стоимость в России / Е. С. Вылкова // Вестник ЗабГУ. – 2015. – № 9 (124). – С. 103–111.

6. Вылкова, Е. С. Налоговое планирование : учеб. для вузов. В 2 т. Т. 2 / Е. С. Вылкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2016. – 440 с.

7. Вылкова, Е. С. Реформирование налогообложения труда / Е. С. Вылкова // Вестник УрФУ. Серия «Экономика и управление». – 2011. – № 5. – С. 160–169.

8. Вылкова, Е. С. Концептуальные основы реформирования налога на доходы физических лиц в России / Е. С. Вылкова, А. Л. Тарасевич. – СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 2010. – 182 с.

9. Вылкова, Е. С. Совершенствование налогообложения доходов и имущества физических лиц в России на основе справедливо-действенного подхода / Е. С. Вылкова, А. Л. Тарасевич // Проблемы современной экономики. – 2017. – № 3. – С. 38–42.

10. Вылкова, Е. С. Совершенствование налогообложения физических лиц в странах ОЭСР и Российской Федерации / Е. С. Вылкова, А. Л. Тарасевич // Экономика. Налоги. Право. – 2018. – Т. 11, № 3. – С. 121–131.

11. Ермакова, Е. А. Бюджетный менеджмент и его эффективность в современной России / Е. А. Ермакова // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2008. – № 1 (20). – С. 63–66.

12. Ермакова, Е. А. Роль налога на доходы физических лиц в формировании доходов местных бюджетов России / Е. А. Ермакова // Финансы и кредит. – 2010. – № 47 (431). – С. 2–7.

13. Коныгина, М. Н. Функциональное реформирование банковской системы: альтернативный взгляд / М. Н. Коныгина // Финансы и кредит. – 2012. – № 27 (507). – С. 30–37.

14. Пансков, В. Г. Собираемость НДС: резервы есть, возможности не используются / В. Г. Пансков // Финансы. – 2016. – № 3. – С. 22–27.

15. Сайт Минфина России. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <https://www.minfin.ru> (дата обращения: 25.09.2018). – Загл. с экрана.

16. Сайт Росстата. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/accounts (дата обращения: 25.09.2018). – Загл. с экрана.

17. Сайт ФНС РФ. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru> (дата обращения: 25.09.2018). – Загл. с экрана.

18. Справочник «Россия в цифрах». – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1135075100641 (дата обращения: 25.09.2018). – Загл. с экрана.

19. Троянская, М. А. Оценка мер налогового регулирования отдельных видов инвестиций / М. А. Троянская, Ю. Г. Тюрина // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 3. – С. 80–88.

20. Тюпакова, Н. Н. Особенности функционирования налогового механизма в транзитивной экономике / Н. Н. Тюпакова, О. Ф. Бочарова // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2011. – № 66. – С. 222–234.

21. Эбрилл, Л. Современный НДС / Л. Эбрилл, М. Кин, Ж.-П. Боден, В. Саммерс. – М. : Весь мир, 2003. – 274 с.

22. Brys, B. Tax Design for Inclusive Economic Growth / B. Brys, Sarah Perret, Alastair Thomas, Pierce O'Reilly // OECD Taxation Working Papers. – Paris : OECD Publishing, 2016. – № 26. – Electronic text data. – Mode of access: <http://dx.doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en> (date of access: 25.09.2018). – Title from screen.

23. Elgood, T. Tax Function Effectiveness : The Vision for Tomorrow's Tax Function / T. Elgood, T. Fulton, M. Schutzman. – CCH Incorporated, 2008. – 320 p.

24. OECD. Tax Policy Reforms in the OECD. – Paris : OECD Publishing, 2016. – Electronic text data. – Mode of access: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264260399-en>. – Title from screen.

25. OECD, Tax Policy Reforms 2017: OECD and Selected Partner Economies. – Paris : OECD Publishing, 2017. – Electronic text data. – Mode of access: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264279919-en>.

26. OECD Annual Tax Policy Reform Questionnaire. – Electronic text data. – Mode of access: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-policy-reforms-in-the-oecd-key-insights.pdf>. – Title from screen.

27. VAT rates applied in the Member States of the European Union // European Union : official website. – Electronic text data. – Mode of access: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf. – Title from screen.

28. VAT: More flexibility on VAT rates, less red tape for small businesses // European Union : official

website. – Electronic text data. – Mode of access: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-185_en.htm. – Title from screen.

29. Worldwide Tax Summaries. Corporate taxes 2017/18 // Pricewaterhouse Coopers : official website. – Electronic text data. – Mode of access: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-taxes-2017-18.pdf>. – Title from screen.

REFERENCES

1. *Baza dannykh OESR po nalogam* [OECD Tax Database]. URL: www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.html.

2. *Baza dannykh OESR po regionalnym dokhodam* [OECD Regional Revenue Database]. URL: www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-comparable-tax-revenue-data.html.

3. Bykov S.S., Gushchina I.V., Medik I.N. Razvitiye ehkonomicheskogo poyasa novogo shelkovogo puti cherez garmonizatsiyu nalogovoy nagruzki na faktory proizvodstva v Rossii i Kitae: razrabotka metodiki sravneniya [Development of the economic belt of the new Silk Road through the harmonization of the tax burden on production factors in Russia and China: development of a comparison methodology]. *Izvestiya Baykalskogo gosudarstvennogo universiteta* [News of the Baikal State University], 2018, vol. 28, no. 1, pp. 94-104.

4. Viktorova N.G., Aitova L.K. Podohodnyy nalog v stranah BRIKS: analiticheskiy aspekt [Income tax in the BRICS countries: an analytical aspect]. *Aktualnye problemy nauki i praktiki* [Actual problems of science and practice], 2016, no. 1 (002), pp. 22-26.

5. Vylkova E.S. Varianty reformirovaniya naloga na dobavlenuyu stoimost v Rossii [Options for reforming value-added tax in Russia]. *Vestnik ZabGU* [Bulletin ZabSU], 2015, no. 09 (124) pp. 103-111.

6. Vylkova E.S. *Nalоговое планирование. V 2 t. T. 2* [Tax planning. In 2 v. Vol. 2]. Moscow, Publishing House Yurayt, 2016. 440 p.

7. Vylkova E.S. Reformirovanie nalogoblozheniya truda [Reforming labor taxation]. *Vestnik UrFU. Seriya «Ehkonomika i upravlenie»* [Bulletin UFU. Economics and Management Series], 2011, no. 5, pp. 160-169.

8. Vylkova E.S., Tarasevich A.L. *Konceptualnye osnovy reformirovaniya naloga na dohody fizicheskikh lits v Rossii* [Conceptual framework for reforming the personal income tax in Russia]. Saint-Petersburg, Izd-vo SPbGUEF, 2010. 182 p.

9. Vylkova E.S., Tarasevich A.L. Sovershenstvovanie nalogoblozheniya dohodov i imushchestva fizicheskikh lits v Rossii na osnove spravedlivo-deystvennogo podhoda [Improving the

income and property taxation of individuals in Russia on the basis of an equitable approach]. *Problemy sovremennoy ehkonomiki* [Problems of the modern economy], 2017, no. 3, pp. 38-42.

10. Vylkova E.S., Tarasevich A.L. Sovershenstvovanie nalogoblozheniya fizicheskikh lits v stranakh OESR i Rossiyskoy Federatsii [Improving the taxation of individuals in the OECD countries and the Russian Federation]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo* [Economy. Taxes. Law], 2018, vol. 11, no. 3, pp. 121-13.

11. Ermakova E.A. Byudzhethnyy menedzhment i ego effektivnost v sovremennoy Rossii [Budget management and its effectiveness in modern Russia]. *Vestnik Saratovskogo gosudarstvennogo sotsialno-ekonomicheskogo universiteta* [Bulletin of the Saratov State Socio-Economic University], 2008, no. 1 (20), pp. 63-66.

12. Ermakova E.A. Rol naloga na dokhody fizicheskikh lits v formirovanii dokhodov mestnykh byudzhetrov Rossii [The role of the personal income tax in the formation of local budget revenues in Russia]. *Finansy i kredit* [Finance and credit], 2010, no. 47 (431), pp. 2-7.

13. Konyagina M.N. Funktsionalnoe reformirovanie bankovskoy sistemy: alternativnyy vzglyad [Functional banking system reform: an alternative view]. *Finansy i kredit* [Finance and credit], 2012, no. 27 (507), pp. 30-37.

14. Panskov V. G. Sobiraemost NDS: rezervy est, vozmozhnosti ne ispolzuyutsya [VAT collection: reserves exist, opportunities not used]. *Finansy* [Finance], 2016, no. 3, pp. 22-27.

15. *Sait Minfina Rossii* [The website of the Ministry of Finance of Russia]. URL: <https://www.minfin.ru>.

16. *Sait Rosstata* [Rosstat website]. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/accounts.

17. *Sait FNS RF* [Website of the RF Federal Tax Service]. URL: <https://www.nalog.ru>.

18. *Spravochnik «Rossiya v tsifrah»* [Reference book “Russia in figures”]. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1135075100641.

19. Troyanskaya M.A., Tyurina Yu.G. Otsenka mer nalogovogo regulirovaniya otdelnykh vidov investitsiy [Assessment of tax regulation measures for certain types of investments]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo* [Economy. Taxes. Law], 2013, no. 3, pp. 80-88.

20. Tyupakova N.N., Bocharova O.F. Osobennosti funktsionirovaniya nalogovogo mekhanizma v tranzitivnoy ekonomike [Features of the functioning of the tax mechanism in a transitive economy]. *Politematicheskii setevoy elektronnyy nauchnyy zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta* [Polythematic network electronic scientific

journal of the Kuban State Agrarian University], 2011, no. 66, pp. 222-234.

21. Ebrill L. *Sovremennyy NDS* [Modern VAT]. Moscow, All World Publ., 2003. 274 p.

22. Brys, B. Sarah Perret, Alastair Thomas, O'Reilly P. Tax Design for Inclusive Economic Growth. *OECD Taxation Working Papers*. Paris, OECD Publishing, 2016, no. 26. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en>.

23. Elgood T., Fulton T., Schutzman M. *Tax Function Effectiveness : The Vision for Tomorrow's Tax Function*. CCH Incorporated, 2008. 320 p.

24. OECD. *Tax Policy Reforms in the OECD*. Paris, OECD Publishing, 2016. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264260399-en>.

25. OECD. *Tax Policy Reforms 2017: OECD and Selected Partner Economies*. Paris, OECD Publishing, 2017. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264279919-en>.

26. *OECD Annual Tax Policy Reform Questionnaire*. URL: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-policy-reforms-in-the-oecd-key-insights.pdf>.

27. VAT rates applied in the Member States of the European Union. *European Union: official website*. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

28. VAT: More flexibility on VAT rates, less red tape for small businesses. *European Union: official website*. URL: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-185_en.htm.

29. Worldwide Tax Summaries. Corporate taxes 2017/ 18. *Pricewaterhouse Coopers: official website*. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-taxes-2017-18.pdf>.

Information about the Author

Elena S. Vylkova, Doctor of Economic Sciences, Professor of the Economics Department of North-West Institute of Management, Branch of RANEPА (Moscow), Prosp. Vernadskogo, 84, 119571 Moscow, Russian Federation, vylkovaelena@mail.ru, <https://orcid.org/0000-0002-3736-9683>

Информация об авторе

Елена Сергеевна Вылкова, доктор экономических наук, профессор кафедры экономики, Северо-Западный институт управления Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, просп. Вернадского, 84, 119571 г. Москва, Российская Федерация, vylkovaelena@mail.ru, <https://orcid.org/0000-0002-3736-9683>