

ЭКОНОМИКА

Анна Павловна КИРЕЕНКО¹
Светлана Константиновна СОДНОМОВА²

УДК 662.5

ТРАНСФОРМАЦИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И СОВРЕМЕННЫЕ ПРАКТИКИ УЛУЧШЕНИЯ ЕГО СОБИРАЕМОСТИ*

¹ доктор экономических наук, профессор, первый проректор,
Байкальский государственный университет (г. Иркутск)
sw.tpk.rt@mail.ru; ORCID: 0000-0002-7860-5929

² кандидат экономических наук,
доцент кафедры таможенного дела,
Иркутский государственный университет путей сообщения
sodnomovask@mail.ru; ORCID: 0000-0002-5898-0537

Аннотация

В статье анализируется история и современная практика администрирования налога на добавленную стоимость. Методология исследования включает исторический, предметно-логический и сравнительный анализ. Проанализированы достоинства и выделены основные недостатки налога: преобладающее негативное влияние на денежные потоки плательщиков НДС; сложность налога, которая ведет к росту издержек его взимания у государства и у налогоплательщиков; низкое соотношение фактических доходов от НДС к потенциально возможным; отсутствие возможности

* Работа выполнена при финансовой поддержке РФФИ (грант 19-010-00100).

Цитирование: Киреенко А. П. Трансформация налога на добавленную стоимость и современные практики улучшения его собираемости / А. П. Киреенко, С. К. Содномова // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. 2020. Том 6. № 3 (23). С. 273-294.
DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-3-273-294

предотвратить отдельные виды мошенничества с налогом. Обоснован тезис о том, что перспективы развития НДС связаны, во-первых, с преодолением присущих налогу внутренних недостатков, а во-вторых, с трансформацией налога под влиянием внешней среды. Рассмотрены направления трансформации налога и объективные предпосылки применения единой стандартной ставки налога к широкой налоговой базе. Проанализированы данные о структурной трансформации экономики в развитых странах и России и ее влиянии на НДС. Особое внимание уделено альтернативным практикам взимания налога: механизму обратной оплаты, сплит-платежным механизмам, методу «единого окна». Подробно проанализирован опыт применения налоговых лотерей как метода повышения собираемости налога на добавленную стоимость. Рассмотренные механизмы сбора НДС эффективно снижают уклонение, возникающее при завышении вычетов по НДС, но не могут бороться с сокрытием доходов. Все новые методы связаны с ростом издержек налогового администрирования и согласования, требуют увеличения отчетности для налогоплательщиков, вводят новые обязанности по обмену данными с налоговыми органами, включая передачу данных учета и инвойс-информации (в том числе в режиме реального времени). Механизм обратной оплаты и метод отдельного платежа изменяют характер сбора НДС, отменяя дробные платежи, которые обычно рассматриваются как главное преимущество НДС.

Ключевые слова

Налоговая система, налог на добавленную стоимость, собираемость налога, налоговые лотереи, механизм обратной оплаты, сплит-платежные механизмы, метод «единого окна».

DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-3-273-294

Введение

Вопрос замены налога с оборота другим налогом на потребление возник уже начале XX в. Немецкий бизнесмен Вильгельм фон Сименс в 1918 г. предложил способ решения каскадных проблем, возникающих при введении НСО и НСП. Основная идея состояла в том, чтобы на каждой последующей стадии производства уменьшить сумму уплачиваемого налога на сумму налога, которая была уплачена на предшествующей стадии производства, то есть, по сути, ввести налог на добавленную стоимость. Однако соответствующее предложение не было реализовано.

Идея собственно НДС восходит к 1920-м гг., когда впервые были собраны данные о ВВП и экономисты США предложили НДС как нейтральный налог, который мог бы приносить существенные доходы без серьезного искажения функции распределения ресурсов в системе свободного рынка. Наиболее активное исследование и обсуждение НДС проходило в США и, в меньшей степени, в Германии. Профессор Адамс из Йельского университета предложил концепцию налога на добавленную стоимость в 1917 г. В 1934 г. Герхард Колм, ведущий эксперт по государственным налогам в США, опубликовал в журнале «Социальные исследования» статью, объясняющую и рекомендующую НДС.

Он также процитировал работы Пола Студенского, налогового исследователя из США, обеспечивающие этические и философские основы НДС [19].

США и Германия наиболее активно исследовали и обсуждали НДС как национальный налог. Япония в 1950 г. приняла закон об установлении национального НДС, но этот закон был отменен до его вступления в силу. Франция была первой страной, которая приняла и внедрила его. Франция официально приняла НДС 10 апреля 1954 г. Налог 1954 г. еще не был настоящим НДС, потому что распространялся только на оптовые продажи. Первый в Европе настоящий общий НДС приняла Дания в июле 1967 г. Затем НДС начал распространяться по всему континенту.

Введение НДС европейскими странами стало важным фактором в процессе экономической интеграции Западной Европы. Этот процесс начался с создания Европейского экономического сообщества (ЕЭС) после заключения Римского договора в марте 1957 г. Отмена всех таможенных пошлин и квот в торговле между членами ЕЭС была важным шагом на пути к общему рынку. Тем не менее наиболее важным шагом была разработка общей системы налогов. Комиссия ЕС учредила Фискальный и финансовый комитет (ФФК) под председательством профессора Фрица Ноймарка, который в своем отчете рекомендовал, чтобы все члены ЕС заменяли свои различные налоги на НДС, который был бы идентичен по структуре, ставкам, льготам и другим элементам. Все члены ЕС согласились с этой рекомендацией. 1 января 1970 г. было установлено как контрольная дата для принятия НДС всеми членами ЕС. Некоторые страны-члены приняли налог до установленной даты (таблица 1).

Таблица 1

Даты принятия НДС отдельными европейскими странами и ставки при введении налога

Table 1

The dates of VAT acceptance by individual European countries and the rates during the tax introduction

Страна	Дата введения НДС	Стандартная ставка на дату введения налога, %
Дания	Июль 1967	10,0
Франция	Январь 1968	13,6
Германия	Январь 1968	10,0
Нидерланды	Январь 1969	12,0
Швеция	Январь 1969	11,1
Норвегия	Январь 1970	20,0
Великобритания	Апрель 1973	10,0

Источник: [19].

Source: [19].

НДС развивался благодаря последовательным попыткам уменьшить несправедливость каскадного налога с оборота, который использовали страны, в последующем сформировавшие ЕС. Решение о введении НДС в Европе также было принято из-за его универсальности и общей однородности, его способности давать значительные суммы доходов и эффективности в отношении экспорта и импорта. По мере того как НДС охватывал всю Европу, он стал модным европейским налогом и в последующем распространился по всему миру (рис. 1).

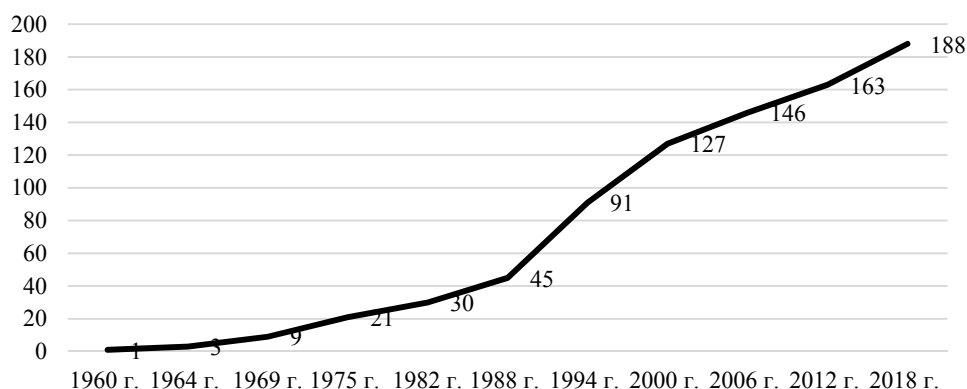


Рис. 1. Количество стран, применяющих НДС / налог на товары, услуги

Источник: [7].

Fig. 1. The number of countries, applying VAT/tax on goods or services

Source: [7].

Эволюция ставок НДС прошла в несколько этапов. На первом этапе, с 1975 по 2000 г., наблюдался непрерывный рост ставок в странах, которые ввели у себя этот налог. В этом периоде в странах ОЭСР средняя стандартная ставка налога выросла с 15,6 до 18%. С 2000 по 2009 г. средняя стандартная ставка в странах ОЭСР оставалась стабильной. В период 2009-2014 гг. наблюдался резкий рост средней стандартной ставки для целей финансовой консолидации в ответ на экономический и финансовый кризис. В этот период ставка выросла с 17,7 до рекордных 19,3% и с 2015 г. стабилизировалась на данном уровне (рис. 2).

Следует отметить, что налоги на потребление остаются важнейшим источником налоговых доходов в развитых странах (рис. 3). При этом структура налогов на потребление в ОЭСР в корне изменилась: вес налогов на потребление был стабильным, поскольку существенно возросшее значение НДС было эффективно сбалансировано уменьшением важности других налогов на конкретные товары и услуги, основную часть которых составляют акцизы. Среди тенденций последних лет можно отметить следующее. Стандартные ставки НДС стабилизировались на исторически максимальном уровне. При этом, частично для компенсации высоких стандартных ставок, ряд стран расширил сферу действия пониженных ставок по НДС. Многие страны сконцентрировались на борьбе с мошенничеством, чтобы собрать дополнительные доходы и укрепить свои системы НДС [17].

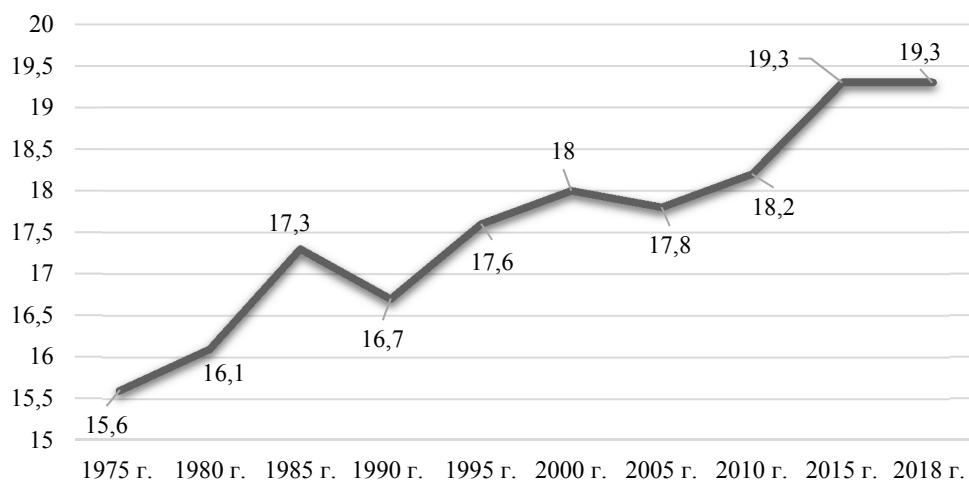


Рис. 2. Динамика средней ставки НДС в странах ОЭСР в 1975-2018 гг. (%)

Источник: [7].

Fig. 2. The changes in the average VAT rate in the OECD countries in 1975-2018 (%)

Source: [7].

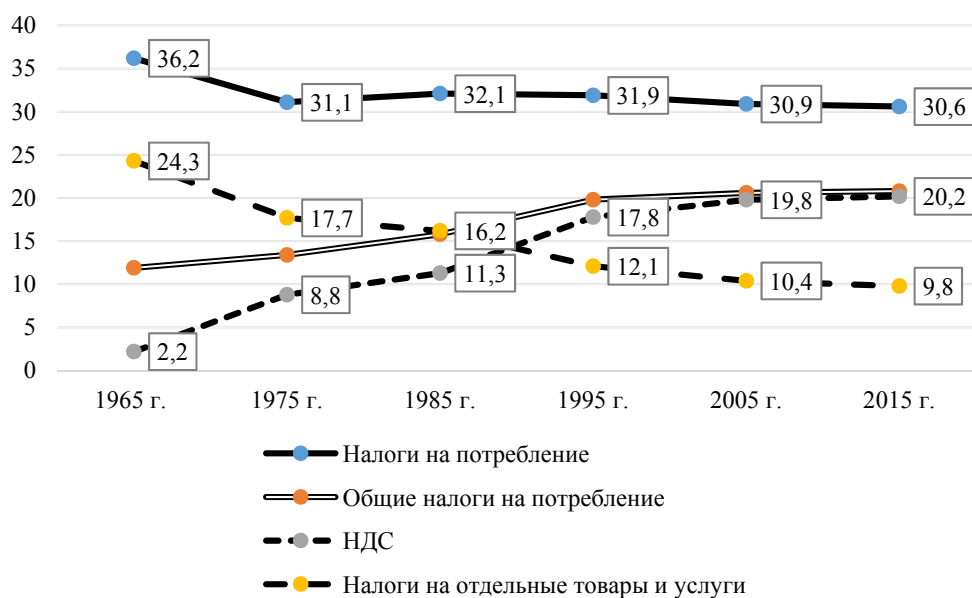


Рис. 3. Динамика налогов на потребление в налоговых доходах стран ОЭСР

Источник: [7].

Fig. 3. The changes in the taxes on consumption in the tax revenues of the OECD countries

Source: [7].

Перспективы налога на добавленную стоимость

Перспективы развития НДС связаны, во-первых, с преодолением присущих налогу внутренних недостатков (таблица 2), а во-вторых, с трансформацией налога под влиянием внешней среды.

Первое направление в развитии НДС — применение единой стандартной ставки налога к широкой налоговой базе.

Исследователи выделяют две модели применения НДС в развитых странах [5, 11].

Первую модель — классическую — применяют в основном страны Европейского Союза. Она характеризуется узкой базой товаров и услуг, облагаемых по стандартной ставке, а остальные товары и услуги облагаются пониженными или нулевыми ставками. Европейская директива по НДС позволяет государствам-

Таблица 2

Достоинства и недостатки НДС

Table 2

The advantages and disadvantages of VAT

Достоинства	Недостатки
Фискальная стабильность поступлений	Регрессивный характер
Преимущество денежного потока для государства (регулярный сбор налога, короткие налоговые периоды)	Преобладающее негативное влияние на денежные потоки плательщиков НДС (отвлечение денежных средств при отсутствии своевременного вычета)
Невидимость налога для конечных потребителей, которые несут бремя НДС (налог скрыт в потребительской цене)	Сложность налога, которая ведет к росту издержек его взимания у государства и у налогоплательщиков
Фискальный нейтралитет (налог не влияет на продолжительность распределительной цепочки)	Низкая С-эффективность налога (отношение фактических доходов от НДС к потенциально возможному, рассчитанному путем применения стандартной ставки НДС ко всей базе НДС, рассчитанной на основе конечного потребления правительства, домашних хозяйств и корпораций)
Международный нейтралитет (экспорт освобожден от налога, товар облагается налогом по ставке страны потребления, что предотвращает искажения конкуренции)	Высокие административные расходы налоговых органов на борьбу с уклонением от уплаты налогов (невозможно предотвратить уклонение, особенно мошенничество с цепочками поставок и карусельные схемы)
Общий характер (каждый человек облагается налогом)	Отрицательное влияние на экономический рост [6]

членам ЕС применять стандартную ставку не менее 15% и две сниженные ставки, которые могут быть не ниже 5%. Однако для более старых стран-членов ЕС существуют «зарезервированные права» на более низкую ставку, если эта ставка действовала до 1991 г. Основным мотивом применения пониженных ставок в Европе — снижение налога на предметы первой необходимости, такие как продукты питания и одежда для бедных слоев населения.

Вторая модель имеет гораздо более широкую базу, облагаемую по единой стандартной ставке (Австралия, Канада, Корея, Новая Зеландия, Сингапур и Южная Африка). Из 21 африканской страны, которые ввели НДС в период между 1990 и 1999 гг., 14 имеют единую систему ставок, как и восемь из девяти африканских стран, которые приняли НДС с 2000 г. Стандартная ставка в таких странах часто ниже минимума Европейского союза в 15%, например, 10% в Австралии, 15% в Новой Зеландии и 14% в Южной Африке.

Недостатки НДС (низкая С-эффективность и отрицательное влияние на экономический рост) связаны в основном со старой моделью НДС.

Еще один аргумент в пользу расширения базы НДС — структурные изменения экономики.

Структурная трансформация привела к увеличению доли услуг в совокупной добавленной стоимости как в развитых, так и в развивающихся странах. В период с 1995 по 2017 г. доля услуг в совокупной добавленной стоимости увеличилась почти на 10 процентных пунктов как в развитых, так и в развивающихся странах, причем доля нетоварных услуг увеличилась, а доля обрабатывающей промышленности упала (рис. 4).

Подобные структурные изменения, правда, в меньшей степени, происходят и в российской экономике. Рост сферы услуг пока не такой существенный, как в других странах мира (особенно развитых). За период 1995-2018 гг. рост составил менее двух процентных пунктов (рис. 5).

Изменения в структуре потребления и инвестиций могут оказать влияние на налоговые доходы, так как сфера услуг, как правило, пользуется более широким спектром льгот в налогообложении, чем производство. Результаты исследований [4] показывают, что структурные преобразования экономики сужают базу НДС, а увеличение доли услуг в совокупной добавленной стоимости снижает эффективность НДС. Эффект значительно выше в странах с развитой экономикой, чем в развивающихся. Неблагоприятное воздействие в основном является результатом роста нетоварных услуг, таких как услуги по размещению и питанию, здравоохранение и социальные услуги, а также государственное управление и безопасность. Данные показывают, что в некоторых странах нетоварные услуги подлежат льготному налогообложению: нерыночные услуги (такие как государственное образование и государственное здравоохранение), как правило, освобождаются от НДС, а гостиничные услуги часто получают выгоду от снижения ставок НДС.

Преодолеть недостатки налога и негативные тенденции сужения базы налога призвана современная модель НДС — налог на товары и услуги.

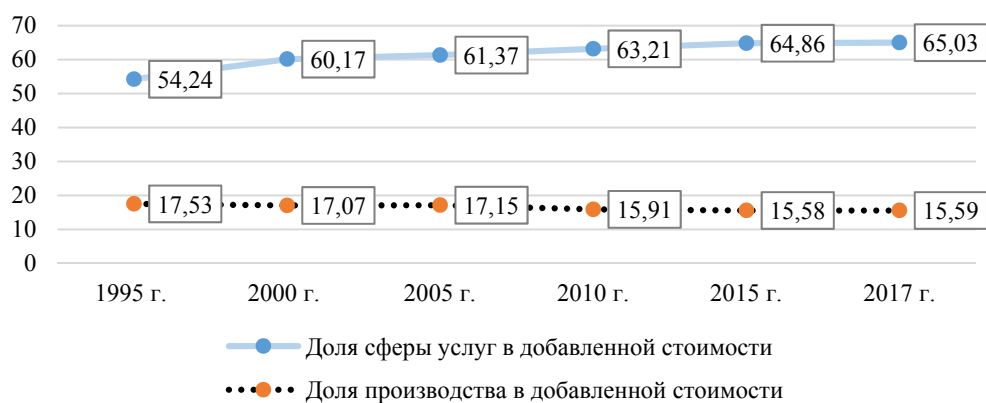


Рис. 4. Изменение структуры добавленной стоимости в мире

Источник: [16].

Fig. 4. The changes in the structure of the value added in the world

Source: [16].

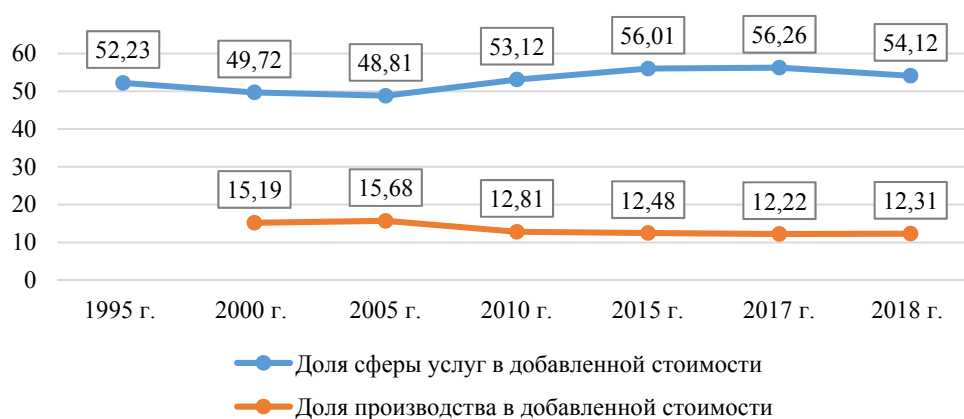


Рис. 5. Изменение структуры добавленной стоимости в РФ

Источник: [16].

Fig. 5. The changes in the structure of the value added in Russia

Source: [16].

Флагманом в применении данной модели является Новая Зеландия, которая ввела налог на товары и услуги (GST) в 1986 г. Налог на товары и услуги взимается на широкой основе по низкой единой стандартной ставке, с небольшими исключениями. Результатом является то, что Новая Зеландия получает наивысшую оценку по «коэффициенту поступлений НДС» ОЭСР (индикатор, называемый еще «коэффициент поступлений НДС», который измеряет разрыв между доходами, которые может дать теоретически чистая система НДС (единая

ставка с полным соблюдением налогового законодательства и полной собираемостью налога) и фактически собранными доходами). Многие развивающиеся и некоторые развитые страны принимают эту систему: Канада, Южная Африка, Таиланд, Фиджи, Сингапур, Австралия и Индия. Однако системы GST в этих странах менее «чистые», чем новозеландская.

Новозеландский налог на товары и услуги можно назвать современной моделью НДС [8].

Новозеландский GST характеризуется четырьмя основными аспектами:

- имеет широкую налоговую базу с небольшим количеством товаров и услуг, освобожденных от налога;
- облагает широкую категорию услуг, оказываемых государственными организациями;
- облагает страхование от несчастных случаев и другие виды страхования;
- юрисдикция основана на местонахождении поставщика, а не на месте поставки.

Существует только четыре широкие категории, освобожденные от GST: финансовые услуги, благотворительность и некоммерческие организации, жилые помещения и драгоценные металлы.

GST Новой Зеландии сводит к минимуму количество исключений, которые могут исказить экономическое поведение. В новозеландской системе GST поставки с нулевой ставкой можно классифицировать на две широкие категории: экспорт и другие (например, финансовые услуги для бизнеса, драгоценные металлы и т. д.).

Другая особенность новозеландской системы GST заключается в том, что все предоставляемые государством услуги облагаются налогом, включая, например, здравоохранение и образование. GST также взимается с ассигнований правительственным департаментам, что отличается от систем НДС/GST большинства стран.

Внедрение GST следует рассматривать в комплексе с изменением налоговой системы в целом. Например, расширение базы и повышение налога на товары и услуги Новой Зеландии было сбалансировано за счет изменений в подоходном налоге и социальном обеспечении, а дополнительные доходы, полученные от GST, использовались для перераспределения.

Второе направление в развитии НДС — расширение альтернативных механизмов сбора НДС.

В качестве таких механизмов сейчас рассматриваются:

- механизм обратной оплаты;
- сплит-платежные механизмы;
- метод «единого окна».

Механизм обратной оплаты (Reverse Charge Mechanism (RCHM)) основан на правиле, согласно которому налог по каждой операции начисляется и оплачивается покупателем, а не продавцом, как обычно. Механизм обратной оплаты применяется только к операциям между плательщиками НДС. Если

покупатель имеет полное право на возмещение входного НДС, его налоговое обязательство перед налоговыми органами равно нулю (налог на добавленную стоимость на приобретенные товары и услуги за вычетом налога на добавленную стоимость на продажи в той же сумме). В результате НДС на товары или услуги, подлежащие обратной оплате, будет выплачиваться только последним поставщиком в цепочке, чей покупатель не является плательщиком НДС (обычно конечным потребителем).

Этот механизм аналогичен новому порядку уплаты НДС при реализации металлолома, вторичного алюминия и сырых шкур животных, который действует в Российской Федерации с 2018 г. При реализации этих товаров начислять налог должны не продавцы, а покупатели, на которых возлагают обязанности налоговых агентов. Рассчитать НДС налоговый агент обязан, если он приобретает металлолом у продавцов — плательщиков НДС, которые не применяют освобождение от уплаты этого налога. Продавцы — плательщики НДС не предъявляют налог покупателям. В счетах-фактурах на аванс и на отгрузку они делают пометку «НДС исчисляется налоговым агентом». На основании этих документов покупатели сами определяют налоговую базу (увеличивают ее на сумму НДС) и начисляют НДС к уплате в бюджет. Такой порядок установлен п. 8 ст. 161, п. 5 ст. 168 НК.

В государствах-членах ЕС обратная оплата применяется в следующих случаях:

1. Поставка товаров внутри сообщества, когда товары продаются другому зарегистрированному в ЕС бизнесу (во всех странах).
2. Предоставление услуг зарегистрированному в другом государстве ЕС бизнесу с НДС (обязательно с 2010 г.). Исключение — некоторые услуги, в том числе связанные с недвижимостью, облагаемые по месту предоставления услуг.
3. В некоторых странах — поставка товаров на импорт или внутренние поставки.

Европейская комиссия в 2016 г. подготовила предложение по внедрению общего РСНМ, которое пока рассматривается [13].

Механизм обратного платежа имеет как достоинства по сравнению с обычной системой, так и определенные недостатки (таблица 3).

Метод раздельного платежа также является одной из альтернатив сбора НДС [1]. Метод изменяет поток платежей по НДС в цепочке. Есть несколько версий этой системы. Одной из версий является модель, в которой покупатель (клиент) платит НДС по специальному заблокированному банковскому счету, используемому для целей НДС. Этот НДС-счет может использоваться только для уплаты НДС в бюджет или для перечисления на НДС-счет другого налогоплательщика. Общий платеж за товар или услугу делится на НДС и налоговую базу.

Второй вариант заключается в том, что существует третья сторона, которая имеет право разделить платеж и передать сумму НДС в налоговый орган или на заблокированный НДС-счет. Третья сторона может быть банком поставщика. Поставщик рассчитывает и сообщает сумму НДС, он также обязан отразить

разделенный НДС в декларации по налогу. Поставщик несет ответственность по обязательствам по НДС, но не оплачивает НДС в бюджет (он не несет ответственности за уплату НДС). Клиент (покупатель) может выступать в роли налогового агента, и после покупки он обязан перечислить сумму НДС на заблокированный НДС-счет. Поэтому у него нет обязательств по НДС, но он несет ответственность за уплату налога. Третья сторона (банк поставщика) также не несет ответственности по НДС, но несет ответственность за уплату налога. Для банка может быть предусмотрено солидарное обязательство с поставщиком, если платеж разделен неправильно. Ограниченный метод отдельных платежей уже внедрен в Италии (транзакции Business-to-Government B2G). Кроме того, другие государства-члены ЕС, такие как Румыния и Польша, начали рассматривать внедрение данного метода [2]. Метод внедрен в чешское законодательство как особый способ обеспечения налогового обязательства [20]. Если покупатель подозревает, что поставщик не будет платить НДС с облагаемой поставки, он может самостоятельно оплатить НДС на счет налоговых органов.

Таблица 3

**Достоинства и недостатки
механизма обратного платежа
по НДС**

Table 3

**The advantages and disadvantages
of the VAT Reverse Charge
Mechanism (RCHM)**

Достоинства	Недостатки
Устранение ошибок налогоплательщиков, возникающих из-за неправильного применения НДС	Затраты на внедрение механизма для налогоплательщиков и налоговых органов
Ликвидация карусельных схем мошенничества с НДС	Текущие затраты на соблюдение законодательства для плательщиков НДС, связанные с учетом продаж и покупок
Упрощение контроля за правильностью исчисления НДС со стороны налоговых органов, так как продажи и покупки учитываются одним налогоплательщиком	Риск ошибок при применении механизма, если он не является общим и применяется только к отдельным товарам и услугам
Улучшение денежного потока для большинства плательщиков НДС	Негативное влияние на денежный поток государственного бюджета
—	Повышение риска уклонения на последнем этапе цепочки (ритейлеры, поставщики услуг для конечных потребителей)
—	Повышение административного бремени и рисков, связанных с неправильным исчислением налога для организаций, которые частично или вообще не претендуют на вычет НДС

Метод раздельного платежа также имеет свои достоинства и недостатки (таблица 4).

Единственной страной, применявшей механизм НДС-счетов по всем операциям, была Болгария, однако этот опыт не распространился [12]. В Российской Федерации возможность введения специальных НДС-счетов активно обсуждалась в 2003 г. Министерство финансов даже разрабатывало проект внесения соответствующих изменений в Налоговый кодекс. Данный проект не был реализован, в первую очередь, в связи с высокими потенциальными издержками.

Таблица 4

Достоинства и недостатки метода раздельного платежа по НДС

Table 4

The advantages and disadvantages of the VAT split payment method

Достоинства	Недостатки
Снижение мошенничества с НДС и предотвращение мошенничества, особенно карусели	Высокие затраты на внедрение для плательщиков НДС и налоговых администраций
Положительное влияние на денежный поток государственного бюджета (счет со стандартной датой исполнения)	Высокие текущие административные расходы для налоговых органов. Большие расходы на соответствие нормативным требованиям для плательщиков НДС
Большое количество данных для финансовых органов	Недостаток денежных потоков для плательщиков НДС (в ожидании возврата входного налога)

Третий механизм, называемый «единым окном» (One Stop Shop (OSS)) [13]

One Stop Shop — это онлайн-портал, который упрощает обязательства по НДС для предприятий, продающих товары и услуги потребителям на всей территории ЕС, позволяя им:

- осуществлять электронную регистрацию как плательщика НДС в одном государстве-члене для всех продаж товаров и услуг;
- декларировать и уплачивать НДС по всем продажам товаров и услуг во всех государствах по единой электронной квартальной декларации.

Система «единого окна» также имеет свои достоинства и недостатки (таблица 5).

Применение системы «единого окна» актуально для стран ЕС. Новая система трансграничного сбора НДС на онлайн-товары и услуги предоставит 430 000 предприятий лучший доступ к торговле ЕС и позволит увеличить поступления НДС на 7 млрд евро для государств-членов с 2021 г. [18]. Однако данной системе противостоит большинство стран-членов ЕС, что вызвано низким доверием между странами в отношении взимания НДС по трансграничным операциям и его последующего распределения между странами происхождения и назначения.

Таблица 5

Достоинства и недостатки метода
«единого окна»

Table 5

The advantages and disadvantages
of the “One Stop Shop” (OSS)

Достоинства	Недостатки
Повышает конкурентоспособность бизнеса в ЕС и способствует трансграничной торговле	Затраты на реализацию для налогоплательщиков и налоговых органов (новое программное обеспечение, новые базы данных, запросы статуса сертифицированного лица, расходы, связанные с перечислением НДС между государствами-членами и т. д.)
Унифицирует методы взимания НДС для внутренних и международных сделок	Риск неправильного налогообложения поставок товаров
Современные и более простые правила НДС для предприятий, продающих товары и услуги через границу в пределах и в ЕС	Потенциальная неопределенность для плательщиков НДС, связанная с тем, что статус покупателей может измениться без уведомления поставщика
Препятствует карусельным схемам в трансграничной торговле	Сложность для плательщиков НДС, состоящая в разнообразии ставок НДС в разных странах-членах ЕС
—	Недостаток денежных потоков (в ожидании входного налога)

Рассмотренные механизмы сбора НДС эффективно снижают уклонение, возникающее при завышении вычетов по НДС, но не могут бороться с сокрытием доходов. Все новые методы связаны с ростом издержек налогового администрирования и согласования. Все эти методы требуют увеличения отчетности для налогоплательщиков, новых обязанностей по обмену данными с налоговыми органами, включая передачу данных учета и инвойс-информации (в том числе в режиме реального времени). Механизм обратной оплаты и метод раздельного платежа изменяют характер сбора НДС, отменяя дробные платежи, которые обычно рассматриваются как главное преимущество НДС.

Третье направление — это влияние цифровизации на развитие НДС

Цифровизация улучшает технологии налогового администрирования, собирая всё большие объемы информации о деятельности налогоплательщиков, и позволяет внедрять более сложные налоговые системы. При этом цифровизация потенциально позволяет правительствам снижать налоговые ставки для получения или для перераспределения той же суммы доходов, что и в существующих налоговых системах. Это касается и НДС.

В исследовании международного валютного фонда Digital Revolutions in Public Finance [10] представлены следующие выводы о влиянии цифровизации на налогообложение, касающиеся перспектив НДС:

1. Цифровизация может предоставить налоговым органам более подробную информацию об индивидуальном потреблении, например, из-за более широкого использования цифровых методов оплаты и постепенного отказа от наличных платежей. Ученые предполагают, что в будущем все транзакции потребления могут в конечном итоге стать электронными, а денежные средства могут быть отменены [15]. Регистрируя все транзакции потребления, цифровизация даст возможность связать общие индивидуальные расходы на потребление с данными о трудовом доходе, доходах от капитала и благосостоянии и посредством сравнения доходов и потребления бороться с уклонением от уплаты налога на доходы.
2. Цифровизация позволяет использовать индивидуальных потребителей в качестве источников информации для исчисления и контроля НДС или налога на товары и услуги, например, с использованием информации об электронных платежах (таких как платежи по дебетовым и кредитным картам). Если большинство транзакций потребителей оцифрованы, налоговые органы могут использовать эту информацию для оценки совокупных продаж отдельных налогоплательщиков НДС. Цифровая информация о продажах отдельных компаний может сократить уклонение от уплаты НДС или налога на товары и услуги. Тем не менее фирмы, уклоняющиеся от налогов, могут совершать сделки наличными, а не электронными средствами. Следовательно, цифровизация приносит лишь ограниченное сокращение уклонения от уплаты налогов, если сохраняется значительный наличный денежный оборот.
3. Использование биометрической аутентификации и цифровых платежных систем для более точного назначения субсидий может снизить зависимость от налоговых инструментов перераспределения. Например, отказаться от применения пониженных ставок НДС на товары первой необходимости, которые, хотя и направлены на бедных, приносят еще большую пользу богатым. Лидером в использовании биометрических технологий для предоставления социальных пособий большому числу людей стала Индия. Технология, которая отслеживает и записывает биометрические характеристики, такие как отпечатки пальцев и радужная оболочка, позволяет более точно и дешево аутентифицировать личность человека, гарантируя, что льготы и пособия получают только нуждающиеся.
4. Цифровые технологии, включая электронные платежные системы, не только снижают стоимость сбора налогов, но и создают потенциал для расширения налоговой базы (например, путем улучшения идентификации и мониторинга налогоплательщиков и облегчения для налогоплательщиков соблюдения таких средств, как использование мобильных технологий). По оценкам McKinsey & Company, цифровизация процессов государственных платежей (как доходов, так и расходов) может обеспечить экономию не менее 1% ВВП в развивающихся странах. Например, введение нового налога на товары и услуги в Индии с использованием электронной регистрации увеличило число зарегистрированных налогоплательщиков на 50% менее чем за один год.

В более отдаленной перспективе широкое использование технологии блокчейн может в принципе устранить потребность в НДС. Надежно зафиксированная непрерывная цепочка транзакций может позволить вести налоговый учет на каждом этапе передачи товара или услуги. Тогда налог можно будет просто рассчитать и наложить на конечное потребление.

Несмотря на преимущества для цифровых технологий, они не решат всех проблем. Политические, институциональные и кадровые проблемы могут препятствовать инновациям и внедрению передовых технологий. Коррупцированные бюрократы и налогоплательщики могут обходить цифровые системы, а криптовалюты можно использовать для уклонения от уплаты налогов. Стоит также помнить, что в прошлом можно найти множество примеров неудачных и дорогостоящих ИТ-проектов.

Несмотря на то, что многие страны уже добились успеха в улучшении соблюдения налогового законодательства с использованием современных технологий, в последнее время растет интерес к использованию мер, многие из которых вводятся после исследований в области поведенческой экономики. Одним из таких инструментов из арсенала поведенческой экономики являются **налоговые лотереи**.

Использование налоговых лотерей для увеличения соблюдения налогового законодательства по НДС привлекает все больший интерес среди стран-членов ЕС. Некоторые страны их уже внедрили: Мальта в 1997 г., Словакия в 2013 г. и Португалия в 2014 г. Использование налоговых лотерей также имеет свою историю за пределами Европы, особенно на Тайване с 1950-х гг. Опыт Тайваня был очень успешен, так как с помощью лотерей удалось повысить сбор налога на 20% [9].

Налоговые лотереи предназначены для увеличения выдачи расчетных документов в сделках между бизнесом и потребителем, сокращения теневых операций и, следовательно, увеличения сбора НДС. Идея введения такой лотереи состоит в том, чтобы сделать чек (пусть даже психологически) ценным для потребителя. Для налогового органа стоимость выплаты призов и администрирования лотереи перевешивается дополнительными доходами от увеличения налоговой базы и эффектом контроля со стороны граждан при обнаружении предприятий, уклоняющихся от НДС.

Кроме того, налоговая лотерея может также служить средством популяризации деятельности налоговых органов, подчеркивать важность налоговых платежей. Лотереи могут также вызвать публичную дискуссию о двустороннем характере налогов (они представляют собой нечто большее, чем просто дань, но нечто, от чего граждане ожидают чего-то взамен).

Первой европейской страной, которая ввела лотерею в 1997 г., была Мальта. Опыт данной страны, конечно, связан с ее особенностями как самого маленького государства ЕС с населением около 400 000 человек, проживающих в географически небольшой зоне. В налоговом законодательстве страны для облегчения выездных проверок предусмотрена обязанность клиентов сохранять

документы от покупок в течение 24 часов после совершения покупки. Мотивация к получению и сохранению документов, подобная этой юридической обязанности, и была одной из причин введения лотерей.

Лотерея на Мальте проводится 15-го числа каждого месяца со всеми фискальными и НДС-соответствующими квитанциями за предыдущий месяц, которые представили покупатели. Участники посылают в Департамент лото чеки и квитанции, на которых указывают свои данные. Лотерея, организованная Департаментом лото, проводится путем смешивания всех участвующих фискальных чеков в большом барабане. На розыгрыше присутствуют представители нотариуса, правительства, департамента НДС, Департамента лото, Госконтроля, общественности. Приз на каждую выигравшую квитанцию устанавливается в 100 раз больше ее стоимости, при этом минимальный призовой порог составляет 233 евро, а максимальный порог — 11 647 евро. Дополнительные лотерейные билеты с фиксированной суммой выигрыша разыгрываются до тех пор, пока не будет исчерпан выделенный бюджет в размере 58 234 евро.

Количество квитанций, участвующих в лотерее, выросло с 32,5 млн в 2007 г. до 35,7 млн в 2013 г. Хотя это показатель устойчивой популярности лотереи, никакой научной или количественной оценки успеха лотереи не проводилось. Следовательно, неизвестно, увеличила ли лотерея сбор НДС в краткосрочной или долгосрочной перспективе.

Лотерея в Словакии была введена во второй половине 2013 г., получив широкое внимание средств массовой информации и вызвав значительный рост интереса к использованию лотерейных схем в Европе. Введение лотерей было одной из мер по сокращению уклонения от уплаты налогов.

В лотерее участвуют все поданные квитанции со стоимостью 1 евро и выше в течение двух месяцев после покупки. Каждая отправленная квитанция имеет шанс на выигрыш по трем разным вариантам, названным первым, вторым и третьим шансами. Первый шанс — это розыгрыш призов на сумму от 100 до 10 000 евро каждые две недели. Второй шанс — выигрыш в размере 5 000 евро один раз в месяц (по территориям). Наконец, третий шанс — право на участие в телешоу (*Sena je správa* = «Приз прав»).

Лотерея оказалась популярной: 7 млн квитанций были зарегистрированы при первом запуске лотереи, и 3 млн квитанций представляются каждые две недели. Всего около 10% населения зарегистрировалось для участия в лотерее хотя бы один раз.

Португалия ввела «Лотерею счастливых счетов» в 2014 г. Существует один розыгрыш каждую неделю в четверг. Кроме того, в июне и декабре проводятся два полугодовых розыгрыша «внеочередной лотереи». Все розыгрыши публично транслируются по телевидению, чтобы привлечь широкое внимание. Еженедельный розыгрыш обычной лотереи работает на основе так называемых купонов. Физические лица могут получить купоны на лотерею, осуществляя регистрацию самостоятельно или через продавцов. Количество купонов, которые получает человек, зависит от стоимости квитанции, зарегистрированной для

лотереи. Чем выше сумма покупки, тем больше количество купонов, так как один купон присваивается каждому кратному 10 евро в квитанции. Если наименьшая доля ниже 10 евро, назначается купон (например, в счете 10,20 будет назначено два купона). Количество купонов на человека в каждом розыгрыше не ограничено. Каждый купон имеет равные шансы выиграть Audi A4 в каждом розыгрыше. Розыгрыш два раза в год дает второй шанс выиграть с теми же купонами, в этом тираже разыгрываются три Audi A6.

В первом тираже 17 апреля 2014 г. было более 207 млн купонов, участвовало 7,9 млн покупателей и 171 000 компаний-эмитентов. Учитывая размер Португалии, это достаточно много. За розыгрышем в прямом эфире по телевидению наблюдали 600 000 зрителей. В настоящее время планируется выпустить приложение для лотереи, которое можно будет использовать для мобильных телефонов. Как и в Словакии, лотерея помогает повысить осведомленность общественности о проблеме уклонения от уплаты налогов и о роли, которую каждый может сыграть, помогая бороться с ней.

Лотерея в Грузии в 2012 г. была начата вместе с внедрением кассовых аппаратов на основе GPRS по всей стране. Лотерея имела простую цель — побудить потребителей запрашивать квитанции, поскольку они служили лотерейным билетом. Кроме того, целью было изменить прежнее негативное отношение к налоговым органам. Проект полностью финансировался Службой доходов Грузии, а не из государственного бюджета. Служба доходов направила на лотерею около 3,7 млн евро (9 млн лари). Лотерея разыгрывалась на квитанциях каждый день, выдавая несколько сравнительно небольших призов (10, 20, 50 и 100 лари; соответствует 4-40 евро). Это дополнялось более крупным призом два раза в месяц (10 000 лари, или 4 087 евро) и призом 50 000 лари (20 436 евро) каждые три месяца. Это значительные суммы по сравнению со средним уровнем заработной платы.

Хотя изначально планировалось, что лотерея с налоговыми поступлениями будет проводиться в течение одного года, она была прекращена после парламентских выборов в конце 2012 г. Прекращение было, возможно, связано с отсутствием финансовых ресурсов для лотереи, и, как показал анализ, лотерея имела только эффект на первом этапе внедрения.

Заключение

Проведенный исторический, предметно-логический и сравнительный анализ НДС показал, что перспективы его развития связаны как с преодолением присущих налогу внутренних недостатков, так и с трансформацией налога под влиянием внешней среды. Преодолеть недостатки налога и негативные тенденции сужения базы налога призвана современная модель НДС — налог на товары и услуги, который активно внедряется в Новой Зеландии, Канаде, Южной Африке, Австралии и Индии. Успех внедрения новой системы связан с комплексным изменением налоговой системы в целом, когда расширение базы и повышение налога на товары и услуги сбалансировано за счет изменений в подоходном налоге и социальном обеспечении.

Рассмотренные в статье альтернативные механизмы сбора НДС (механизм обратной оплаты, сплит-платежные механизмы, метод «единого окна») эффективно снижают уклонение, возникающее при завышении вычетов по НДС, но не могут бороться с сокрытием доходов. Все новые методы связаны с ростом издержек налогового администрирования и согласования. Все эти методы требуют увеличения отчетности для налогоплательщиков, новых обязанностей по обмену данными с налоговыми органами.

Наиболее перспективным направлением развития НДС является цифровизация, улучшающая технологии налогового администрирования. Цифровизация потенциально позволяет правительствам снижать налоговые ставки для получения или перераспределения той же суммы доходов, что и в существующих налоговых системах. Использование современных технологий не исключает возможностей применения в налоговом администрировании НДС инструментов из арсенала поведенческой экономики, к которым можно отнести налоговые лотереи. Их использование для увеличения соблюдения налогового законодательства по НДС вызывает всё больший интерес среди стран-членов ЕС.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Amand C. A New defence for victims of EU missing-trader fraud? / C. Amand, K. Boucquez // *International VAT Monitor*. 2011. No. 22. Pp. 234-241.
2. Analysis of the Impact of the Split Payment Mechanism as an Alternative VAT Collection Method. Final Report / European Commission. December 2017. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/split_payment_report2017_en.pdf
3. Bengel M. Possible lessons for the United States from New Zealand's GST / M. Bengel, M. Pallot, H. Slack // *National Tax Journal*. 2013. Vol. 66. No. 2. Pp. 479-498.
4. Cevik S. Structural transformation and tax efficiency / S. Cevik et al. // *International Finance*. 2019. Vol. 22. No. 3. Pp. 341-379.
5. Charlet A. An International Perspective on VAT / A. Charlet, J. Owens // *Tax Notes International*. 2010. Vol. 59. No. 12. Pp. 943-954.
6. Cnossen S. Value added taxes and excises: commentary / S. Cnossen // *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees' Review* / J. Mirrlees et al. (eds.). Oxford: Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies, 2010. Pp. 370-386.
7. Consumption Tax Trends 2018. VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues // OECDilibrary. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018/countries-with-vat-1960-2018_ctt-2018-graph5-en
8. Dickson I. Tax design insights from the New Zealand Goods and Services Tax (GST) model / I. Dickson, D. White // Victoria University of Wellington CAGTR Working Paper Series. 2008. Working Paper No. 60. URL: <https://ssrn.com/abstract=2046352>
9. Fookien J. Improving VAT compliance — random awards for tax compliance / J. Fookien, T. Hemmelgarn, B. Herrmann // *Taxation Papers*. 2014. Working paper No. 51. URL: <https://ideas.repec.org/p/tax/taxpap/0051.html>
10. Gupta S. Digital Revolutions in Public Finance / Gupta S., M. Keen, A. Shah, G. Verdier. International Monetary Fund, 2017.

- URL: https://www.elibrary.imf.org/view/IMF071/24304-9781484315224/24304-9781484315224/Other_formats/Source_PDF/24304-9781484316719.pdf
11. Owens J. VAT's next half century: towards a single-rate system? / J. Owens, P. Battiau, A. Charlet // OECD Observer. URL: http://oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3509/VAT_s_next_half_century:_Towards_a_single-rate_system_.html
 12. Pashev K. V. Countering cross-border VAT fraud: the Bulgarian experience / K. V. Pashev // Journal of Financial Crime. 2007. Vol. 14. No. 4. Pp. 490-501.
 13. Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax as Regards the Temporary Application of a Generalised Reverse Charge Mechanism in Relation to Supplies of Goods and Services above a Certain Threshold / European Commission. 2016. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0811&rid=3>
 14. Proposal for Council Directive Amending Directive 2006/112/EC as Regards the Introduction of the Detailed Technical Measures for the Operation of the Definitive VAT System for the Taxation of Trade Between Member States / European Commission. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0329&rid=2>
 15. Rogoff K. S. Curse of Cash / K. S. Rogoff. Princeton, NJ: Princeton University Press, 2016. 248 pp.
 16. Services, value added (% of GDP) / World Bank National Accounts Data, and OECD National Accounts Data Files. URL: <https://data.worldbank.org/indicator/NV.SRV.TOTL.ZS>
 17. Tax Policy Reforms 2019: OECD and Selected Partner Economies / OECD. Paris: OECD Publishing, 2019. DOI: 10.1787/da56c295-en
 18. VAT for Online Businesses // European Commission Information. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-e-commerce-factsheet.pdf
 19. Wells S. C. Lessons for policy makers from the history of consumption taxes / S. C. Wells, T. K. Flesher // Accounting Historians Journal. 1999. Vol. 26. No. 1. Pp. 103-126.
 20. Zídková H. VAT Collection Methods / H. Zídková, A. Šťastná // Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis. 2019. Vol. 67. No. 3. Pp. 883-895.

Anna P. KIREENKO¹

Svetlana K. SODNOMOVA²

UDC 662.5

THE VALUE ADDED TAX TRANSFORMATION AND MODERN PRACTICES OF IMPROVING ITS COLLECTION*

¹ Dr. Sci. (Econ.), Professor, First Vice-Rector,
Baikal State University (Irkutsk)
sw.tpk.rt@mail.ru; ORCID: 0000-0002-7860-5929

² Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor,
Department of Custom Affairs,
Irkutsk State Transport University
sodnomovask@mail.ru; ORCID: 0000-0002-5898-0537

Abstract

This article deals with the history and current practice of handling the value added tax (VAT). The authors have analyzed the main advantages and disadvantages of VAT: the prevailing negative impact on the cash flows of VAT payers; the complexity of the tax, which increases the costs of its collection from the state and from taxpayers; the low ratio of actual VAT income to potential; the inability to prevent certain types of tax fraud.

The authors explain their thesis that the prospects for the VAT development are connected, firstly, with overcoming the inherent tax deficiencies, and secondly, with the transformation of tax under the influence of the external environment. This article studies the directions of tax transformation and the objective prerequisites for applying a single standard tax rate to a wide tax base. The data on the structural transformation of the economy in developed countries and Russia and its impact on VAT are analyzed. Particular attention is paid to the alternative tax collection practices: reverse payment mechanism, split-payment mechanisms,

* The research is supported by the Russian Foundation for Basic Research (project No. 19-010-00100).

Citation: Kireenko A. P., Sodnomova S. K. 2020. "The value added tax transformation and modern practices of improving its collection". Tyumen State University Herald. Social, Economic, and Law Research, vol. 6, no. 3 (23), pp. 273-294.
DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-3-273-294

and single window method. The experience of using tax lotteries as a method of increasing the collection of value added tax is analyzed in detail. The considered mechanisms for collecting VAT effectively reduce tax evasion arising from the overestimation of VAT deductions, but can not deal with the concealment of income.

All the new methods are associated with an increase in the costs of tax administration and approval, require an increase in reporting for taxpayers, introduce new responsibilities for the exchange of data with tax authorities, including the transfer of accounting data and invoice information (including in real time). The reverse payment mechanism and the split payment method, change the nature of VAT collection, canceling fractional payments, which are usually considered as the main advantage of VAT.

Keywords

Tax system, value added tax, tax collection, tax lotteries, reverse payment mechanism, split payment mechanisms, single window method.

DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-3-273-294

REFERENCES

1. Amand C., Boucquez K. 2011. "A new defence for victims of EU missing-trader fraud?". *International VAT Monitor*, no. 22, pp. 234-241.
2. European Commission. 2017. "Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method, Final Report". December. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/split_payment_report2017_en.pdf
3. Bengue M., Pallot M., Slack H. 2013. "Possible lessons for the United States from New Zealand's GST". *National Tax Journal*, vol. 66, no. 2, pp. 479-498.
4. Cevik S. et al. 2019. "Structural transformation and tax efficiency". *International Finance*, vol. 22, no. 3, pp. 341-379.
5. Charlet A., Owens J. 2010. "An international perspective on VAT". *Tax Notes International*, vol. 59, no. 12, pp. 943-954.
6. Cnossen S. 2010. "Value added taxes and excises: commentary". In: Mirrlees J. et al. (eds.). *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, pp. 370-386. Oxford: Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies.
7. OECDilibrary. "Consumption Tax Trends 2018. VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues". https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018/countries-with-vat-1960-2018_ctt-2018-graph5-en
8. Dickson I., White D. 2008. "Tax design insights from the New Zealand Goods and Services Tax (GST) model". Victoria University of Wellington CAGTR Working Paper Series, Working Paper No. 60.
9. Fookien J., Hemmelgarn T., Herrmann B. 2014. "Improving VAT compliance — random awards for tax compliance". *Taxation Papers*, Working Paper No. 51. <https://ideas.repec.org/p/tax/taxpap/0051.html>
10. Gupta S., Keen M., Shah A., Verdier G. 2017. "Digital revolutions in public finance". International Monetary Fund.

-
- https://www.elibrary.imf.org/view/IMF071/24304-9781484315224/24304-9781484315224/Other_formats/Source_PDF/24304-9781484316719.pdf
11. Owens J., Battiau P., Charlet A. "VAT's next half century: towards a single-rate system?". OECD Observer. http://oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3509/VAT_s_next_half_century:_Towards_a_single-rate_system_.html
 12. Pashev K. V. 2007. "Countering cross-border VAT fraud: the Bulgarian experience". *Journal of Financial Crime*, vol. 14, no. 4, pp. 490-501.
 13. European Commission. 2016. "Proposal for a council directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of a generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold". <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0811&rid=3>
 14. Proposal for Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards the introduction of the detailed technical measures for the operation of the definitive VAT system for the taxation of trade between Member States. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0329&rid=2>
 15. Rogoff K. S. 2016. *The Curse of Cash*. Princeton, NJ: Princeton University Press. 248 pp.
 16. World Bank national accounts data, and OECD National Accounts data files. "Services, value added (% of GDP)". <https://data.worldbank.org/indicator/NV.SRV.TOTL.ZS>
 17. OECD. 2019. "Tax Policy Reforms 2019: OECD and Selected Partner Economies". Paris: OECD Publishing. DOI: 10.1787/da56c295-en
 18. European Commission Information. "VAT for Online Businesses". https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-e-commerce-factsheet.pdf
 19. Wells S. C., Flesher T. K. 1999. "Lessons for policy makers from the history of consumption taxes". *Accounting Historians Journal*, vol. 26, no. 1, pp. 103-126.
 20. Zídková H., Šťastná A. 2019. "VAT Collection Methods". *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, vol. 67, no. 3, pp. 883-895.