

**В** 2009 году исполнится 55 лет со времени введения налога на добавленную стоимость. В 1954 году французский экономист М. Лоре предложил заменить им налог с оборота. С 1967 года НДС стал основным для большинства стран, позже вошедших в ЕС. В Беларуси НДС взимается с 1992 года. Сегодня этот универсальный косвенный налог на потребление действует в 135 государствах, особенно он популярен в развивающихся странах с переходной экономикой.

## НДС: теория и практика взимания

**Елена КИРЕЕВА,**  
доктор экономических наук,  
профессор, зав. кафедрой  
налогов и налогообложения  
БГЭУ

**Н**ДС используют не все экономически развитые страны. Из крупных он не применяется на федеральном уровне в США и Индии. В этих государствах территориально-административные единицы – штаты – имеют большие полномочия в сборе общих налогов на потребление, а взимание НДС на уровне ниже федерального, распределение налоговых доходов между субъектами федерации обычно сталкивается со значительными трудностями. Этим же объясняется довольно позднее введение НДС в Австралии и Канаде.

НДС относят к категории тех налогов, которыми облагается внутренний и внешнеэкономический товарооборот. Его перечисляют в доходы бюджета все производители и продавцы товаров, работ, услуг. Взимание НДС связано, прежде всего, с решением фискальных задач государства. Во многих зарубежных странах он используется для покрытия бюджетных дефицитов, так как увеличение налоговых ставок по прямым налогам, как правило, приводит к замедлению процесса накопления капитала и снижению деловой активности. Но НДС отводится и определенная роль в регулировании экономических и социальных процессов в стране. Например, в европейских странах от него осво-

ждаются средства, инвестируемые в основной капитал, не платят налог банки, учебные заведения, льготы в этом плане имеют общественные организации инвалидов.

НДС входит в группу налогов на потребление. Наряду с налогом с оборота он многоступенчат и взимается на каждой стадии производства и реализации.

Однако налог с оборота, как и налог с продаж, не всегда объективно учитывает особенности производства и реализации продукции и услуг. Поэтому в большинстве стран мира их заменил налог на добавленную стоимость, которым облагается вклад предприятия или организации в рыночную стоимость товара, работы или услуги.

**С**УММА налога не рассчитывается от оборота, а является величиной, прямо пропорциональной стоимости, добавленной на каждой стадии продвижения товара от производителя до конечного потребителя. В результате любой из компонентов конечного продукта облагается налогом не более одного раза.

На каждом этапе в цепочке операций по созданию продукции добавляется элемент стоимости. Он состоит из средств, направляемых производителем или продавцом на выплату заработной платы, аренды, начисление амортизации, погашение процентных и прочих платежей, а также его прибыли. Это и есть добавленная стоимость, обла-

гаемая НДС. При применении НДС ставится задача облагать на каждом этапе не полный оборот, как в случае налога с оборота, а лишь те его элементы, которые составляют добавленную стоимость. Налог собирается в виде последовательных платежей, но его общая сумма оказывается такой же, как если бы это был многоступенчатый налог с розничных продаж.

В мировой практике разработаны различные подходы к исчислению и обложению добавленной стоимости: прямой аддитивный метод, косвенный, а также метод прямого или косвенного вычитания.

Самым распространенным является метод косвенного вычитания, или, как его еще называют, зачетный (инвойсный, или счет-фактурный) метод по счетам. Он получил такое название из-за возможности учесть ранее уплаченную сумму налога (зачесть ее) и от названия основного платежного документа, сопровождающего и подтверждающего процесс реализации, и как следствие, возникновение налогового обязательства-инвойса (счета-фактуры). Этому методу свойственны функции противодействия уклонению от уплаты налога. При расчете суммы налогового обязательства налогоплательщик обязан документально подтвердить сумму НДС к возмещению. Таким образом, вся цепочка контрагентов, участвующих в реализации товара или производстве продукции, заинтересована в реальном отраже-

нии стоимости товара и правильности исчисления налога.

**МИРОВАЯ** практика применения НДС определила в качестве оптимального механизма использование нескольких ставок: стандартную, пониженную и повышенную. Пониженная ставка, как правило, устанавливается в отношении социально значимых товаров (услуг), например продовольственных, медицинских.

Несмотря на то что применение различных ставок создает дополнительные сложности в учете и, как следствие, проблемы при налоговом администрировании, практически все страны ЕС, за исключением Дании и Словакии, используют несколько ставок налога.

Общий уровень налогового изъятия НДС в странах ЕС в процентах к валовому внутреннему продукту составляет от 6,3% в Германии до 12,5% в Болгарии. При среднем уровне налоговой нагрузки в ЕС около 40% изъятия (с учетом социальных фондов) НДС занимает существенную долю в налоговых доходах: от 15% в Италии до 30% в Эстонии.

Налоговые льготы выражаются в установлении пониженной ставки или в полном освобождении от налога. При этом освобождению подлежит лишь добавленная стоимость на стадии перехода товара (услуги) к конечному потребителю.

Обычно от НДС освобождаются основные виды продовольствия, школьные товары, услуги врачей, транспортные, а также газеты, радиовещание и т. п. В этих случаях ставка налога либо не устанавливается вообще, либо является нулевой. Различие заключается в том, что при применении нулевой ставки последний продавец может требовать компенсации той части стоимости товара (услуги), которую он не перекладывает на покупателя в цене товара в силу нулевой ставки

НДС. Нулевая ставка применяется в государствах – членах ЕС в отношении экспортируемых товаров.

Несмотря на неоспоримые преимущества, НДС имеет собственные проблемы. Основной недостаток – в его неравномерности и обременительности для малоимущих слоев населения, так как тяжесть обложения налогом обратно пропорциональна размеру дохода: чем меньше доход, тем большая часть его направляется на потребление. Поскольку с ростом доходов доля НДС в доходе реального плательщика уменьшается, НДС можно отнести к группе регрессивных налогов. Регрессивный характер может быть уменьшен двумя путями: с помощью снижения ставки самого налога или посредством совершенствования всей налоговой системы, в частности путем привлечения налогов, нейтрализующих регрессивный эффект от налогообложения.

Регрессивность НДС снижается, если на важнейшие товары, которые в большей мере потребляются населением, имеющим низкий уровень дохода, устанавливаются ставки ниже стандартных. И наоборот, могут быть установлены налоговые ставки выше стандартных на предметы роскоши, которые приобретают, главным образом, лица с высоким уровнем доходов. Регрессивность налога может быть нейтрализована путем применения прогрессивного подоходного налога с высоким порогом налогооблагаемого минимума, а также установлением высоких имущественных налогов для обеспеченных граждан и др.

**ВВЕДЕНИЕ** НДС в налоговую систему государств может вызвать повышение цен, но, тем не менее, он не считается инфляционным налогом. Данные обследований, проведенных в 11 из 13 стран ОЭСР, показали, что с учетом всех об-

стоятельств введение НДС незначительно повлияло на розничные цены. В некоторых странах вообще не повлияло на них или просто вызвало одноуровневый сдвиг в линейном графике тенденции индекса потребительских цен (ИПЦ). Только в двух странах – Италии и Норвегии – была замечена взаимосвязь между НДС и инфляцией. В Италии темпы инфляции возросли после введения НДС в 1973 г. в основном из-за неопределенности и расширения доли прибыли в цене продукции. В Норвегии изменение налога косвенно оказало влияние на устойчивый рост цен и заработной платы. В большинстве стран налог на добавленную стоимость коснулся ИПЦ весьма незначительно или вообще не затронул его, или вызвал едва заметный одноуровневый сдвиг индекса.

В 2008 году белорусскому НДС исполнилось 16 лет. Все это время он является одним из бюджетообразующих налогов (таблица 1), в 2007 году на его долю пришлось более 20% от всех поступлений в консолидированный бюджет и около 9% от валового внутреннего продукта.

Введение в нашей стране НДС предусматривало отмену налога с оборота, ориентированного на применение фиксированных розничных и оптовых цен и их государственное регулирование. Механизмы исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость у нас существенно отличались от общеевропейских, а также НДС, принятого в странах СНГ, и предусматривали определение добавленной стоимости в целом по предприятию с учетом внереализационных убытков и доходов. Выбранная форма налогообложения представляла тип товарного НДС, исчисляемого методом прямого вычитания. Применение такого механизма напрямую зависело от экономических условий и осо-

**Налоговые доходы, налоги на товары и услуги, НДС и прочие косвенные налоги в консолидированном бюджете Республики Беларусь в 2004-2007 гг. (в % к объему консолидированного бюджета и ВВП)**

Доходы	2004		2005		2006		2007	
	в общей сумме	удельный вес в ВВП	в общей сумме	удельный вес в ВВП	в общей сумме	удельный вес в ВВП	в общей сумме	удельный вес в ВВП
Налоговые доходы	71,69	32,02	73,09	33,24	71,79	33,78	71,91	31,59
Налоги на товары и услуги	42,98	19,20	41,36	19,17	38,88	18,3	40,58	17,83
Налог на добавленную стоимость	17,45	7,80	18,75	8,69	19,12	9,0	20,49	9,0
Налог с продаж	3,52	1,57	3,29	1,53	0,95	0,45	1,52	0,67
Акцизы	5,10	2,28	4,34	2,01	7,56	3,56	7,29	3,2

бенностей функционирования отечественных производителей на территории национального экономического пространства. Он предполагал более щадящие условия налогообложения для белорусских субъектов хозяйствования, создающих материальную и энергоёмкую продукцию. Это послабление в дальнейшем создало определенные трудности, вызванные спецификой исчисления НДС при внешнеторговых контрактах. В цепочке расчетов зачетным методом между странами, применявшими инвойсный (счет-фактурный метод), республика, использующая другую форму налогообложения добавленной стоимости, выпадала из общей системы налогообложения. Вступление Беларуси в Таможенный союз оказало влияние на практику исчисления НДС на импортируемые товары, но не на общереспубликанский порядок налогообложения. По существу, до 2000 года в стране действовало два метода исчисления налога на добавленную стоимость: прямого счета – по внутриреспубликанскому обороту, а также обложение таможенной стоимости импортируемых товаров. Особенности налогообложения добавленной стоимости ярко проявились и в применении принципов взимания НДС. Вступление в Таможенный союз и подписание ряда интеграционных соглашений определили применение в рамках СНГ и Таможенного союза взимание косвенных налогов по

принципу страны происхождения (т.е. налогообложение экспорта и освобождение от уплаты НДС и акцизов импорта). Одновременно со странами дальнего зарубежья применялся принцип страны назначения (освобождение экспорта и обложение импорта). Ситуация налогообложения во внешнеэкономическом обороте усложнялась тем, что отдельные страны СНГ в одностороннем порядке или путем подписания двусторонних договоров стали применять наиболее приемлемый в международной торговле метод налогообложения косвенными налогами по принципу страны назначения.

**ПЕРЕХОД** на зачетный метод исчисления НДС в 2000 году и принцип страны назначения с основным торговым партнером – Российской Федерацией – в 2005 году стал основным моментом реструктуризации налоговой системы страны. И хотя период ее реформирования продолжается, можно обратить внимание на отдельные вопросы и проблемы, возникающие при исчислении налога.

Налоговая практика в последние годы шла по пути изменения правил начисления и уплаты НДС. В качестве наиболее позитивных следует отметить: сокращение количества авансовых платежей и налоговых регистров (книги покупок), исключение из объекта обложения непроемких производственных рас-

ходов, расширение спектра налоговых вычетов, в частности при приобретении основных средств, возмещение полностью нулевой ставки НДС экспортерам, упрощение налогообложения индивидуальных предпринимателей. Применялись и другие меры, направленные на совершенствование механизма исчисления налога. Все это должно обеспечить на фоне неснижающегося фискального и экономического эффекта сокращение расходов на налоговое администрирование со стороны государства и снижение трудозатрат плательщика и его финансовых рисков от упрощения процедуры исчисления и уплаты НДС.

Следует отметить, что фискальный эффект достигнут. Об этом достаточно красноречиво свидетельствуют цифры, отражающие объем налоговых поступлений от НДС в доходах бюджета. Однако вопрос о достижении экономического эффекта от использования всех преимуществ этого универсального налога и, в первую очередь, нейтральности ко всем плательщикам и секторам производства, а также отсутствия инфляционного воздействия остается, на наш взгляд, открытым. По нашему мнению, такое положение вызвано нивелированием действия НДС другими косвенными платежами: налогом с продаж и республиканским сбором в фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции,

продовольствия и аграрной науки. И хотя данная проблема не является новой, происходят определенные позитивные сдвиги по сокращению этих косвенных налогов, мировая практика неоднозначно подтверждает аксиому: получить все преимущества и уменьшить все недостатки НДС можно только при отмене прочих косвенных налогов, имеющих кумулятивный характер.

Проблема снижения затрат плательщика и расходов государства на налоговое администрирование, как ни парадоксально, имеет общую ос-

нову. Чем проще, прозрачнее механизм исчисления, уплаты и представления налоговой документации для субъектов хозяйствования, тем меньше его затраты, тем ниже расходы государства на контроль за НДС. Стабильность налогового законодательства является также важнейшим фактором в обеспечении эффективности применения НДС в национальной налоговой системе. Каждая новация, корректирующая базу налогообложения или привлекающая дополнительных субъектов хозяйствования в качестве плательщиков НДС, приводит,

в первую очередь, не к фискальному эффекту, обеспеченному реальной добавленной стоимостью, а к увеличению финансовых расходов плательщиков и затрат на налоговое администрирование.

Данное положение приводит к выводу, что наиболее актуальным на сегодняшний день является процесс, направленный на упрощение и стабилизацию наиболее эффективных методов исчисления НДС – основного бюджетобразующего налога, подтвержденных мировой и белорусской практикой применения НДС. ■

## Управление аудита Минфина Республики Беларусь информирует

**В соответствии с решением Министерства финансов (приказ от 03.10.2008 № 332) выданы специальные разрешения (лицензии) на аудиторскую деятельность на 5 лет сроком действия до 02.10.2013:**

индивидуальному предпринимателю Кондаковой Наталье Михайловне, регистрационный № 23-00750;  
индивидуальному предпринимателю Концовой Ирине Александровне, регистрационный № 23-00751;  
индивидуальному предпринимателю Позняк Татьяна Викторовне, регистрационный № 23-00752;  
обществу с ограниченной ответственностью «ИнтерБаланс», регистрационный № 23-00753.

**Прекращено действие специального разрешения (лицензии) на аудиторскую деятельность № 02200/0416407, выданного обществу с ограниченной ответственностью «Ваш Аудитор», сроком действия до 06.07.2012, регистрационный № 23-00681.**

**В соответствии с решением Министерства финансов (приказ от 16.10.2008 № 348) выданы специальные разрешения (лицензии) на аудиторскую деятельность на 5 лет сроком действия до 15.10.2013:**

индивидуальному предпринимателю Кулеш Зинаиде Андреевне, регистрационный № 23-00755;  
обществу с ограниченной ответственностью «АКСИУМ АККАУНТИНГ» (г. Минск), регистрационный № 23-00754.

**В соответствии с решением Министерства финансов (приказ от 03.11.2008 № 371) с 14 ноября 2008 года аннулировано специальное разрешение (лицензия) на аудиторскую деятельность № 02200/0416637, выданное частному аудиторскому унитарному предприятию «Лидераудит», сроком действия до 25.01.2012, регистрационный № 23-00664.**

**В соответствии с решением Министерства финансов (приказ от 10.11.2008 № 376) выданы специальные разрешения (лицензии) на аудиторскую деятельность на 5 лет сроком действия до 09.11.2013:**

индивидуальному предпринимателю Будановой Наталье Владимировне, регистрационный № 23-00756;  
индивидуальному предпринимателю Добровольскому Алексею Анатольевичу, регистрационный № 23-00757;

индивидуальному предпринимателю Лебецкой Марине Ивановне, регистрационный № 23-00758;  
индивидуальному предпринимателю Петруша Виктории Леонидовне, регистрационный № 23-00759;  
обществу с ограниченной ответственностью «БестАудит» (г. Минск), регистрационный № 23-00760;  
иностранному обществу с ограниченной ответственностью «Редль и партнеры Аудит» (г. Минск), регистрационный № 23-00761.

**Прекращено действие специального разрешения (лицензии) на аудиторскую деятельность № 02200/0416413, выданного обществу с ограниченной ответственностью «БелАудитБюро», сроком действия до 20.05.2012, регистрационный № 23-00676.**

**В соответствии с решением Министерства финансов (приказ от 13.11.2008 № 380) с 20 ноября 2008 года аннулировано специальное разрешение (лицензия) на аудиторскую деятельность № 02200/0416587, выданное обществу с ограниченной ответственностью «АУДИТТОРГ», сроком действия до 31.03.2009, регистрационный № 23-00474.**

**В соответствии с решением Министерства финансов (приказ от 28.11.2008 № 399) выданы специальные разрешения (лицензии) на аудиторскую деятельность на 5 лет сроком действия до 27.11.2013:**

индивидуальному предпринимателю Гончаренко Валерии Валерьевне, регистрационный № 23-00762;  
индивидуальному предпринимателю Медведевой Татьяне Ивановне, регистрационный № 23-00763;  
индивидуальному предпринимателю Статкевичу Виктору Геннадьевичу, регистрационный № 23-00764.