

ТАКС-35

+

## СЛУЖЕБНАЯ ЗАПИСКА

**ДЛЯ:** Е. Т. Гайдара  
С. Г. Синельникова-Мурылева

**ОТ:** Р. Конрада

**ДАТА:** 5 августа 1997 г.

**КАС:** **К вопросу о прогрессивном характере налога на добавленную стоимость**

---

Насколько мне известно, некоторые противники российского налога на добавленную стоимость (НДС) и предлагаемых изменений к нему указывают на его (налога) якобы регрессивный характер. Ранее в отдельном меморандуме Вам уже представлялись некоторые расчеты, выполненные специалистами "Баренц групп". В настоящей же записке предлагаю Вам некоторые дополнительные аргументы в поддержку тезиса не только о "нерегрессивности" НДС, но и, напротив, о его *прогрессивности*, особенно в условиях российской экономики, переживающей стадию становления в новых условиях. Надеюсь также, что данный материал может быть использован российскими аналитиками в своих дискуссиях о преимуществах НДС с единой ставкой.

Аналитики, которые утверждают, что НДС-де регрессивен, строят свою аргументацию на соображениях, связанных с понятием "текущих расходов". В упрощенном виде их доводы сводятся к следующему: удельный вес текущих расходов, приходящийся на потребление, в частности, еду, снижается при увеличении дохода (независимо от метода определения последнего).

Это означает, что доля дохода, составляющая базу для начисления НДС, оказывается выше для физических лиц с низким уровнем доходов. Следовательно, и сумма НДС, уплачиваемая с более высокой доли дохода, - выше для физлиц (или семейных хозяйств) с более низким доходом по сравнению с физлицами (или семьями) с более высокими доходами.

Думается, что данная точка зрения является наивной и в значительной степени некорректной в общем контексте функционирования системы НДС на практике. Ниже предлагается ряд соображений по этому поводу.

## **Критерии оценки способности уплачивать НДС**

Показатель текущих расходов, используемый для демонстрации регрессивности НДС с единой ставкой, далеко не всегда может оказаться адекватным критерием оценки платежеспособности налогоплательщика. Более адекватным критерием такой оценки является уровень доходов за более продолжительный период времени. Ведь лицо с низким уровнем дохода сегодня может получить более высокий доход в будущем. НДС с единой ставкой при этом распределяется пропорционально в течение всего жизненного цикла и, следовательно, не может нести регрессивный характер по определению.

### **Производство и потребление в рамках отдельного семейного хозяйства**

Под НДС подпадают только денежные операции, связанные с заключаемыми на рынке сделками с участием поставщиков облагаемых налогом товаров (услуг). Другими словами, стоимость товаров (услуг), производимых (оказываемых) в рамках "домашнего хозяйства", под НДС подпадать не будет. Так, например, НДС в полной мере начисляется на всю стоимость блюд, приготавливаемых и потребляемых в ресторане, в то время как при приготовлении еды в домашних условиях (для внутреннего потребления членами данной семьи) налогом облагаются только закупленные сырые продукты или полуфабрикаты, а также энергоносители и пр.

Аналогичным образом определенные услуги в сфере быта (в том числе ремонтные работы) подпадают под налог лишь в случае их "приобретения" "на стороне", а в случае их оказания самими членами семьи внутри своего домашнего хозяйства НДС, естественно, не взимается. Например, оказываемая аудиторской фирмой услуга по ведению счетов подпадает под налог, однако налоговых обязательств по НДС не возникает при ведении собственных счетов самим физлицом. Создание материальных ценностей самим налогоплательщиком (например, строительство собственного дома) и осуществление им самим ремонтных работ (например, слесарно-сантехнических) внутри своего домашнего хозяйства от налога освобождены, в то время как приобретение имущества или услуг у "внешних" поставщиков повлечет за собой начисление и уплату НДС.

Тот факт, что налогом на добавленную стоимость не охвачены (и не могут быть охвачены) не связанные с рынком операции, которые заменяют собой "рыночные" операции, может привести к уменьшению предполагаемой "регрессивности" сферы охвата НДС с учетом вышеназванной идеи об уровне текущих денежных расходов и даже превращению ее в свою противоположность. В частности, удельный вес домашнего производства в общем объеме денежных расходов имеет тенденцию к снижению вместе с ростом денежных доходов. Это особенно справедливо по отношению к определенным видам товаров и услуг, потребление которых "эластично" по доходам (т. е.

изменяется по мере изменения уровня дохода). При этом прогрессивный характер НДС усиливается, поскольку чем выше доходы, тем больше удельный вес налогооблагаемых расходов в общей структуре потребления. Этот фактор может быть немаловажным именно в условиях России, для которых характерно то, что семьи с низким доходом много потребляют того, что производится ими самими, не подпадая таким образом под налог.

### **Товары (услуги), приобретаемые у поставщиков, освобожденных от уплаты НДС**

Одним из элементов системы НДС по проекту Налогового кодекса России, как известно, является установление определенной пороговой величины необлагаемого годового оборота. Эта величина должна быть достаточной для того, чтобы оставить за пределами системы НДС всех налогоплательщиков, за исключением потенциально особо крупных. При этом небольшие производства, малые торговые предприятия и мелкие производители сельхозпродукции, которые напрямую завязаны на своих покупателей, из-под налога выводятся.

Лица с низким доходом, особенно в сельской местности, приобретают товары (услуги) у небольших предприятий вследствие, во-первых, отсутствия более крупных поставщиков и, во-вторых, в силу того обстоятельства, что крупные торговые точки реализуют, как правило, более дорогостоящие товары. В то же время, введение НДС приведет к росту цен на все товары (услуги), независимо от того, кем они реализуются (оказываются) - облагаемыми поставщиками либо "льготниками". Увеличение цен на товары (услуги), реализуемые (оказываемые) освобожденными от НДС поставщиками, может произойти в несколько меньшей степени, чем увеличение цен на товары (услуги), реализуемые (оказываемые) плательщиками НДС, поскольку на выходе они поставляют на рынок товары (услуги), которые не могут в полной мере служить абсолютной заменой облагаемым товарам (услугам), а также в силу факторов, связанных с конкуренцией. Следовательно, лица с более низкими доходами не пострадают от вызванного налогообложением роста цен, чего могут ожидать лица с более высокими доходами. Такие вносимые самим рынком корректировки будут, в свою очередь, способствовать усилению прогрессивности НДС.

### **Взимание НДС с импортируемых товаров (услуг)**

К наиболее существенным преимуществам НДС следует отнести эффективное с административной точки зрения взимание данного налога с импортируемых товаров (услуг). Более того, импортируемые потребительские товары - такие, как, например, автомобили, электронно-бытовая техника и другие товары длительного пользования - приобретаются, как правило, лицами с более высокими доходами. Следовательно, наличие НДС может способствовать

усилению прогрессивного характера налоговой системы в целом (как инструмента перераспределения доходов) в смысле повышения уровня налоговой дисциплины и соблюдения налогового законодательства или расширения базы налогообложения путем распространения НДС на импортируемые товары.

Вообще следует подытожить, что соображения, связанные с перераспределением доходов внутри общества, являются крайне важными при создании любой налоговой системы. При этом отметим, что достижению разумных целей в деле распределения доходов едва ли может эффективно служить наличие нескольких дифференцированных ставок НДС, что само по себе является инструментом, мягко говоря, достаточно примитивным и даже потенциально небезопасным, если учесть возможные последствия экономического, административного и бюджетного (с точки зрения налоговых поступлений) характера.

В целях наиболее целесообразного решения вопросов, связанных с перераспределением доходов, проблематику НДС следует поместить в более широкий контекст налоговой реформы в целом (с учетом более четкой "распределительной" функции подоходного налога, налога на прибыль и других налогов). С другой стороны, целевые ассигнования из бюджета, направленные на оказание (материальной) помощи лицам с низкими доходами, отличаются большей эффективностью с точки зрения перераспределения доходов в сравнении с использованием нескольких ставок налога на добавленную стоимость, что позволяет всем - и богатым, и бедным - извлекать выгоду из пониженных ставок.

Более того, налогоплательщик в известной степени волен сам определять момент потребления. При этом сбережения, являющиеся мерилем уровня потребления в будущем, подпадут под НДС в момент их использования для приобретения налогооблагаемых товаров (услуг). Иными словами, состоятельный налогоплательщик может легко уклониться от уплаты налога сегодня путем воздержания от потребления и приумножения суммы своих сбережений вплоть до того момента в будущем, когда накопленные средства не будут израсходованы (на потребление). При этом, наконец, НДС с единой ставкой будет иметь более равномерный и пропорциональный, а не регрессивный характер, если предположить, что налогоплательщик в конце концов потребит все свои доходы в течение всей своей жизни. Т. е. налогоплательщик с реальным уровнем богатства (а не дохода) в 100 тыс. в текущих ценах неизбежно подпадет под НДС по ставке 20% - на сумму 20 тыс. в нынешних же величинах - независимо от момента расходования накопленных средств на приобретения налогооблагаемых товаров и услуг.

Надеюсь, приведенные выше доводы окажутся полезными. Мы с готовностью можем заняться дальнейшей проработкой данного вопроса и при необходимости произвести дополнительный статистический анализ по этой проблематике.