
НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

TAXES AND TAXATION

УДК 336.226.322

ББК 65.261.4

Б 14

Л.Ю. Багдасарян

Ассистент кафедры финансов и налогообложения Института сервиса, туризма и дизайна (филиала Северо-Кавказского федерального университета в г. Пятигорске). Тел.: (8652) 945 975, e-mail: nalogi@ncstu.ru

Н.С. Бескорвайная

Доктор экономических наук, профессор кафедры налогов и налогообложения Северо-Кавказского федерального университета, г. Ставрополь. Тел.: (8652) 945 975, e-mail: nalogi@ncstu.ru

В.В. Кузьменко

Доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой налогов и налогообложения Северо-Кавказского федерального университета, г. Ставрополь. Тел.: (8652) 945 975, e-mail: kuzmenko.v.v@mail.ru

Платежи по налогу на добавленную стоимость как индикатор состояния налоговой дисциплины в отраслях материального производства

(Рецензирована)

Аннотация. В статье выделены факторы, влияющие на величину платежей по налогу на добавленную стоимость, и проведены расчеты ее количественной зависимости от развития отраслей материального производства и инвестиций в основной капитал.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговое администрирование, теневая экономика.

L.Yu. Bagdasaryan

Lecturer Assistant of Finance and Taxation Department, Institute of Service, Tourism and Design. Branch of North-Caucasus Federal University in Pyatigorsk. Ph.: (8652) 945 975, e-mail: nalogi@ncstu.ru

N.S. Beskorovaynaya

Doctor of Economics, Professor of Taxes and Taxation Department, North-Caucasus Federal University, Stavropol. Ph.: (8652) 945 975, e-mail: nalogi@ncstu.ru

V.V. Kuzmenko

Doctor of Economics, Professor, Head of Taxes and Taxation Department, North-Caucasus Federal University, Stavropol. Ph.: (8652) 945 975, e-mail: kuzmenko.v.v@mail.ru

VAT payments as the indicator of the condition of tax discipline in branches of material goods production

Abstract. This paper shows the factors influencing the size of value added tax payments. Calculations of VAT quantitative dependence on development of branches of goods production and investments into fixed capital are carried out.

Keywords: value added tax, tax administration, shadow economy.

В настоящее время активно проводятся дискуссии по поводу реформирования косвенного налогообложения, при этом наблюдается весьма широкий разброс мнений, выражающих различные интересы отдельных групп субъектов налоговых отношений. Особой популярностью пользуются предложения по замене налога на добавленную стоимость налогом с продаж, по снижению налоговой ставки НДС, по изменению метода исчисления налоговой базы на прямой (аддитивный). В качестве основных аргументов используются такие доводы, как высокая доля вычетов и возмещений налога в начислениях, отвлечение средств организаций на уплату «входного» НДС, длительные сроки получения сумм возмещений. Чтобы сделать обоснованные выводы об эффективности этого налога, следует рассмотреть влияние различных факторов на динамику его платежей.

Несмотря на поступательное увеличение в последние годы налоговой базы и исчисленной суммы НДС, темпы роста налоговых платежей остаются невысокими из-за опережающих сумм вычетов. Так, за 2006–2011 гг. доля вычетов в начислениях увеличилась с 88,3% до 93,3%. Значительные суммы из поступающих в бюджет средств приходится возвращать для возмещения ранее уплаченного налога — свыше 40%. В результате эффективность НДС, рассчитанная по отношению к конечному потреблению, снизилась за период 2005–2010 гг. с 56,7% до 43,3%, что объясняется как произошедшими изменениями в его механизме, так и влиянием различных факторов. Принято считать, что именно теневая деятельность налогоплательщиков является

причиной высокой доли вычетов в начислениях НДС [1].

В исследованиях МВФ проводилось моделирование уровня возмещения НДС, основанного на межстрановых сравнениях. Во внимание принималось влияние таких факторов, как доля экспорта товаров в ВВП, темп роста ВВП, уровень грамотности, разность между максимальной и минимальной нулевыми ставками НДС, качество администрирования НДС [2]. Однако эти факторы не являются значимыми для анализа тенденций изменения налоговых платежей в одной стране в течение какого-то периода.

Мы исходим из предположения, что на величину уплачиваемого налога в течение непродолжительного периода времени (нескольких лет) могут повлиять:

— обороты средних и крупных организаций отраслей материального производства, за исключением сельского хозяйства,

— масштабы экспорта;

— динамика и объем инвестиций в основной капитал.

В таблице 1 приведены значения показателей, отражающих изменение перечисленных факторов.

К отраслям материального производства отнесены: добыча полезных ископаемых; обрабатывающие производства; производство и распределение электроэнергии, газа и воды; строительство; транспорт и связь. Организации, занимающиеся этими видами деятельности, являются основными плательщиками налога на добавленную стоимость; от их развития зависит весомость этого источника бюджетных доходов. Они же предъявляют наиболее крупные суммы налога к вычету

Таблица 1

Факторы, влияющие на величину уплачиваемого налога на добавленную стоимость, %

Показатели	Пере- менные	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
Отношение исчисленного к уплате НДС к ВВП	у	7,6	6,7	5,2	6,0	5,6	5,4
Доля отраслей материального производства (кроме сельского хозяйства) в добавленной стоимости	x_1	41,4	40,0	38,7	37,7	38,3	38,1

Показатели	Пере- менные	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
Отношение инвестиций в основной капитал к ВВП	x_2	17,6	20,2	21,3	20,6	20,3	19,7
Доля экспорта в ВВП	x_3	29,7	26,2	33,6	23,7	27,0	28,9

и возмещению. Мы предполагаем, что увеличение их доли в добавленной стоимости должно способствовать росту поступлений налога.

Суммы НДС, уплаченные поставщикам при приобретении основных средств, оборудования к установке, нематериальных активов, принимаются к вычету после принятия этих объектов на учет. Таким образом, следует ожидать существенного роста вычетов и уменьшения платежей по налогу с увеличением инвестиционной активности организаций [3].

Величина экспорта имеет значение для динамики НДС не столько из-за применяемых вычетов, сколько из-за того, что часть оборота организаций выводится из-под обложения налогом на внутреннем рынке. На величину налоговых поступлений влияют такие факторы, как доля теневого сектора и коррупция, однако измерить их количественно и применить для данных расчетов не представляется возможным.

Теснота линейной связи наиболее высока между зависимой переменной и факторами: x_1 — доля отраслей материального производства (кроме сельского хозяйства) в добавленной стоимости, x_2 — отношение инвестиций в основной капитал к ВВП. Уравнение множественной регрессии, рассчитанное с использованием этих двух переменных, имеет вид:

$$y = -4,05745 + 0,389647x_1 - 0,25428x_2$$

Множественный коэффициент корреляции (R) равен 0,89970, множественный коэффициент детерминации (R^2) — 0,80945. Это означает, что 80,9% вариации результативного признака обусловлено изменением факторных переменных.

Рассчитанные значения коэффициента эластичности и Q-коэффициента позволили сделать вывод о том, что в рассматриваемом периоде наибольшее влияние на изменение налоговых по-

ступлений по налогу на добавленную стоимость имело развитие отраслей материального производства (с высокой добавленной стоимостью).

Считаем, что перечень основных факторов изменения налоговых платежей по налогу на добавленную стоимость можно расширить, включив в него такие группы факторов, как масштабы теневой экономики, качество налогового администрирования; особенности механизма взимания НДС, объем импорта (рис. 1).

Импортная ориентированность экономики, которую можно количественно охарактеризовать как отношение импорта к конечному потреблению, положительно влияет на фискальную функцию налога ввиду простоты сбора НДС на импорт в сравнении с товарами внутреннего производства.

Рассмотрим характер взаимосвязи теневой экономики и платежей налога на добавленную стоимость.

Очевидно, что для России наиболее значимыми факторами активизации теневой экономики являются уровень налогообложения, коррупции, глобализация экономики. Кроме того, существенными называются такие факторы, как «государствофобия» населения, недееспособность основных правовых структур [4]. «Не перечислять государству в полном объеме причитающихся ему средств считают морально вполне оправданным и предприниматели, и общественное мнение... Сегодня такие действия оправдывают ссылкой на тяжелую жизнь, непосильное налоговое бремя и грабительскую сущность государства» [5].

Причины и последствия существования теневой экономики нельзя оценивать только через призму налоговых отношений. Она создает условия для криминальных и внешне законных, но нарушающих нормы общественных отношений операций. Теневые операции сопровождаются несправедливым

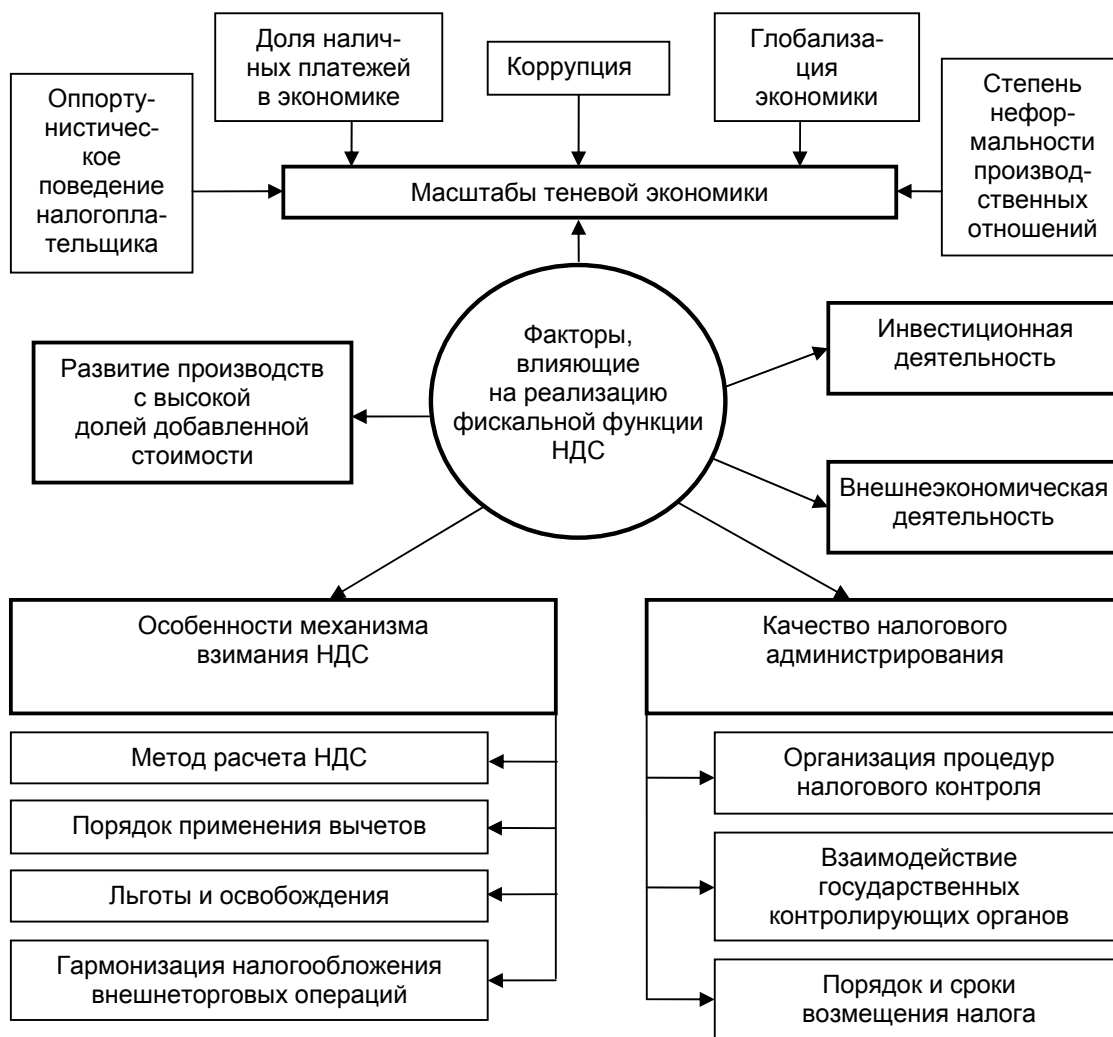


Рисунок 1. Факторы, влияющие на объемы платежей по налогу на добавленную стоимость

распределением доходов, снижением долгосрочных инвестиций, нарушением прав работников, отмыванием полученных преступным путем денег, мошенничеством, коррупцией и др.

Не останавливаясь на отдельных характеристиках элементов теневой экономики и ее факторах, рассмотрим, каким образом налог на добавленную стоимость влияет на размеры и структуру теневой экономики.

Трансакционные издержки, связанные с необходимостью уплачивать налог на добавленную стоимость, образуются главным образом в период продолжения легальной деятельности и включают как прямые денежные затраты, так и затраты времени на ведение налогового учета, составление налоговой отчетности, а также на получение

возмещения ранее уплаченного НДС из бюджета.

В экономической литературе приводятся негативные стороны НДС, влияющие на воспроизводственный процесс: необходимость привлекать дополнительные оборотные средства предприятий для обеспечения непрерывности производственного процесса; рост возмещения (возврата) денежных средств налогоплательщикам-организациям из бюджета.

Организация-налогоплательщик имеет право на применение налоговых вычетов после принятия на учет приобретенных товаров, объектов основных средств, а также при ввозе последних на территорию РФ, и перекладывает бремя уплаченного налога на покупателей. Он несет явные потери, главным

образом, связанные со временем ожидания возмещения сумм налога, уплаченных поставщику или при импорте товаров. Исключения составляют случаи расширения объемов производства, так как при этом налогоплательщик несет дополнительные издержки в виде затрат времени на получение возмещения «входного» НДС. В результате можно сделать вывод об относительной нейтральности налога на добавленную стоимость для производственных предприятий, а также о том, что бремя налога на добавленную стоимость для налогоплательщиков неадекватно масштабам теневой экономики и налоговым потерям бюджета, связанным с применением различных схем ухода от налогообложения.

Считаем, что в российских условиях уклонение от обложения налогом на добавленную стоимость обусловлено не столько высокой ценой подчинения закону, сколько возможностью безнаказанного использования различных способов оппортунистического поведения.

При использовании зачетного метода расчета НДС уклонение от налогообложения осуществляется либо путем неполной уплаты налога на реализацию (исходящего НДС), либо из-за завышения налогов, уплачиваемых при покупках (входной НДС). Таким образом, все возможные схемы сводятся либо к занижению подлежащего налогообложению оборота товаров (работ, услуг), в том числе посредством искажения цен реализации при наличии сговора между контрагентами, включая короткоживущие предприятия, один из которых имеет налоговые преференции (например, применяет специальные налоговые режимы или пользуется освобождениями по НДС), либо с фирмами-однодневками, которые полностью уклоняются от уплаты НДС.

На основании результатов вышеприведенного исследования можно сделать следующие выводы.

1. Фискальная эффективность налога на добавленную стоимость зависит от факторов, к которым относятся как особенности самого механизма НДС, так и внешние: развитие отраслей материаль-

ного производства, масштабы экспорта и импорта, инвестиций в основной капитал, теневой экономики, качество налогового администрирования.

2. За период 2006-2011 гг. наиболее значимыми факторами, повлиявшими на динамику платежей НДС, явились развитие отраслей материального производства (за исключением сельского хозяйства), объем инвестиций в основной капитал. Уравнение множественной регрессии, характеризующее зависимость исчисленной суммы НДС к уплате от этих двух факторов, имеет вид:

$$y = -4,05745 + 0,389647x_1 - 0,25428x_2$$

Рассчитанные коэффициент эластичности и Q-коэффициент показывают, что в рассматриваемом периоде наибольшее влияние на изменение налоговых поступлений по налогу на добавленную стоимость имело развитие отраслей материального производства (с высокой добавленной стоимостью).

3. В долгосрочном периоде фискальная эффективность и регулирующие возможности НДС зависят от масштабов теневой экономики и качества администрирования, которое должно фиксировать особенности и мотивы теневого поведения налогоплательщиков. Учитывая относительную нейтральность НДС для предприятий производственной сферы, а также то обстоятельство, что бремя этого налога не является высоким по сравнению с масштабами теневой экономики и налоговыми потерями бюджета, можно утверждать, что объемы уклонений от НДС зависят от доли теневого сектора в экономике. Считаем, что в российских условиях уклонение от обложения налогом на добавленную стоимость обусловлено не столько высокой ценой подчинения закону, сколько возможностью безнаказанного использования различных способов оппортунистического поведения, инициируемого такими российскими особенностями, как «государствофобия» налогоплательщиков и несовершенство механизмов реализации финансового контроля, в том числе — на межведомственном уровне.

Примечания:

1. Кузьменко В.В., Петров В.Д. Средства и способы укрепления налоговой дисциплины. Ставрополь: Изд-во СевКавГТУ, 2011. 202 с.
2. Саакян Р., Трунин И. Возмещение налога на добавленную стоимость при применении нулевой налоговой ставки // Вопросы экономики. 2007. №3. С. 120-136.
3. Кузьменко В.В., И.П. Кузьменко Внутрихозяйственный источник финансирования инвестиций // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2003. №3. С. 50-51.
4. Косалс Л.Я., Рывкина Р.В. Становление институтов теневой экономики в постсоветской России. URL: http://2001.isras.ru/SocIs/SocIsArticles/2002_04/Kosals,%20Ryvkina.doc
5. Радаев В. Теневая экономика в России: изменение контуров // Pro et Contra. 1999. Т. 4. №1.
6. Российский статистический ежегодник: стат. сб., 2011. М., 2011.

References:

1. Kuzmenko, V.V. Instruments and methods of strengthening tax discipline / V.V. Kuzmenko, V. D. Petrov // Stavropol: NCSTU, 2011. 202 pp.
2. Saakyan R. Return of a value added tax at application of a zero tax rate / R. Saakyan, I.Trunin. // Questions of Economy. 2007. No 3. P. 120-136Kosals L.Ya. Emergence of institutes of shadow economy in Post-Soviet Russia / L.Ya. Kosals, R.V. Ryvkina. // http://2001.isras.ru/SocIs/SocIsArticles/2002_04/Kosals,%20Ryvkina.doc
3. Kuzmenko V.V. Intraeconomic source of investments financing / V.V. Kuzmenko, I.P. Kuzmenko // Economy of the agricultural and processing enterprises. 2003. No. 3. P. 50-51.
4. Косалс, L.Y. Emergence of institutes of shadow economy in Post-Soviet Russia / L.Y. Kosals, R.V. Ryvkina. // http://2001.isras.ru/SocIs/SocIsArticles/2002_04/Kosals,%20Ryvkina.doc
5. Radayev V. Shadow economy in Russia: change of contours / V. Radayev. // Pro et Contra, 1999.V.4 . No.1.
6. www.nalog.ru