

Жидкова Е.Ю.,
к. э. н., доцент кафедры «Финансы и кредит»
Ставропольского государственного университета

Варианты реформирования налога на добавленную стоимость и их последствия для российского бюджета

В статье рассмотрены различные варианты реформирования налога на добавленную стоимость, включающие полную его отмену с введением 5% и 10% ставки по налогу с продаж и снижение 18% ставки до уровня 12%. Проводится сравнительная характеристика обоих налогов с учетом особенностей развития российской экономики и опыта зарубежных стран. Дается экономическая оценка последствий предложенных нововведений, с позиции их влияния на доходы государственного бюджета РФ за 2007 и 2008гг.

НДС является одним из доходообразующих налогов, его доля в доходах консолидированного бюджета страны составляет около 20%. Вопрос о снижении налога на добавленную стоимость (НДС) до сих пор остается дискуссионным. Так, Министерство финансов выступает категорически против уменьшения ставки НДС, предпочитая снижать налоги более значимые для бизнеса.

Использование НДС как особой формы унификации налогов на потребление берет начало со второй половины прошлого столетия (после того, как идея этого налога была теоретически разработана во Франции в 1954г.) Введение налога вызывалось необходимостью стимулирования экспорта, когда налогообложение экспортной продукции было бы ниже, чем поставляемой на внутренний рынок, за счет возврата НДС. В настоящее время НДС (включая его модификации, известные под названиями («общий налог с продаж» или «налог на товары и услуги»)) существует в 135 странах мира [1].

В развитых странах, показавших за последние 20 лет наиболее высокие темпы экономического роста, НДС либо не взимается, либо взимается по невысоким ставкам. В странах экспортерах нефти (кроме Венесуэлы и Норвегии), НДС не применяется [2].

В России в настоящее время можно выделить следующие основные проблемы, вызывающие необходимость укрепления администрирования НДС: существование фирм однодневок; низкий уровень прогнозирования сумм налога, ожидаемых в целом по стране; непрозрачность и неоднозначность порядка и норм и уплаты налога; отсутствие организационных условий, позволяющих жестко контролировать процесс взимания и возмещения НДС; высокая затратность администрирования налога: по различным расчетам, стоимость администрирования НДС как у государства, так и в корпоративном секторе составляет от 60 до 80% всех расходов на обслуживание бухгалтерии. Это не считая юридической работы (около 80% всех налоговых дел, рассматриваемых арбитражными судами, связаны с НДС.)[3]

Эксперты Центра исследования проблем налогообложения при Правительстве РФ отмечают: «Анализ административных издержек по НДС проведенный в странах ОЭСР, показал, что для обеспечения соответствующих сборов государство тратит около 100 долл. США в год на каждого плательщика НДС. В то же время каждый плательщик НДС тратит около 500 долл. США в год на обеспечение соответствия требованиям налогового учета и отчетности по НДС. Вряд ли можно распространить указанный уровень издержек на российскую практику, тем не менее, показательным является соотношение административных издержек между налогоплательщиком и государством. Можно говорить, что основная нагрузка по администрированию НДС возложена на частный сектор. В связи с чем, многие специалисты выступают за отмену НДС и введение налога с продаж.

Основными различиями между НДС и налогом с продаж с позиции администрирования являются:

- риски потери части налоговых сборов, поскольку при одноступенчатом налоге с продаж этот риск концентрируется на одной стадии производственно-коммерческой цепочки (часто продажи не требуют счетов, и единственных их подтверждением могут быть лишь кассовые чеки, которых может даже и не быть – при продаже за наличные), а НДС реализуется через цепочку разных стадий производственно-коммерческого оборота;

- НДС более щедр в плане предоставления возможностей уклонения от его уплаты, например за счет манипуляций и завышения вычетов, использования фирм – однодневок и т.д.;

Сравним теперь конкретно для условий России основные преимущества и недостатки этих двух налогов.

Преимущества НДС перед налогом с продаж
-Концепция налогообложения по добавленной стоимости предполагает, что несмотря на занижение объемов продаж в розничной торговле, значительная доля сбора налога уже имела место в предыдущих звеньях цепочки. Таким образом, доход обеспечивается за счет сбора налога вдоль всей производственно-коммерческой цепочки. Это важно для России ввиду существующих высоких уровней уклонения от уплаты налогов, особенно в розничной торговле
-НДС обеспечивает более ранние поступления доходов в казну в отношении импортных товаров
-НДС является базовым источником налоговых доходов бюджетной системы. В России НДС является крупнейшим по объему поступлений налогом, за счет которого обеспечивается четверть доходов консолидированного бюджета РФ
НДС представляется более экономически нейтральным налоговым инструментом, чем налог с продаж, поскольку: - а). НДС также распространяется и на услуги; - б). НДС не искажает потребительского выбора, поскольку имеет более широкую базу налогообложения; - в.) НДС нейтрален по отношению к выбору между потреблением и инвестиро-

ванием
- При правильном функционировании системы возмещения НДС экспортерам налог стимулирует конкурентоспособность экспортных товаров

Анализируя вышеперечисленные моменты, в целом можно сделать вывод, что альтернативой такой мере, как полная замена НДС на налог с продаж, является разработка и реализация комплекса согласованных мер по снижению налоговой ставки НДС.

Мы исходим из того, что снижение ставки НДС является необходимой мерой для ускорения диверсификации российской экономики и повышения темпов промышленного роста, поскольку от этой меры выигрывают в первую очередь, промышленные предприятия с высоким уровнем производства добавленной стоимости. Снижение ставки НДС приведет также к высвобождению значительных средств предприятий, которые могут быть направлены на инвестиции в основной капитал, на перевооружение и расширение производства. Основным аргументом против принятия этой меры является ссылка на якобы крупные потери в доходах бюджета. Однако снижение ставки обложения НДС можно компенсировать серьезным расширением базы этого налога с резким повышением его собираемости.

Проведенные прогнозные оценки поступлений по НДС за 2007г. при ставке 18% и ставке 12% показали, что налоговые поступления во втором случае составили 86% от первого. Указанные расчеты осуществлялись с использованием алгоритма предусматривающего расчеты на основе оценки налоговой базы (с учетом прогнозных макропоказателей Минэкономразвития России) и учета тенденций, сложившихся в динамике начислений и вычетов в 2002 – 2006гг. Данные расчеты нашли отражение в докладе председателя Общероссийской общественной организации «Деловая Россия» Титова Б.Ю, на 3-м ежегодном Форуме национального бизнеса «Новый бизнес новой России», состоявшийся 10-11 июля 2007г. в г. Москве [4].

Таким образом, фактические поступления по НДС за 2007г. составившие 1424,7 млрд. руб. в перерасчете на ставку 12% составили бы 1225,2 млрд. руб., что на 199,5 млрд. руб. меньше фактической величины налоговых платежей по ставке 18%.

Фактические поступления по НДС за 2008г. составили 1 038,7 млрд. руб., в перерасчете на ставку 12% их величина составляла бы 893,3 млрд. руб., что на 145,4 млрд. руб. меньше фактических поступлений налога.

Но в представленных расчетах еще не учтены некоторые другие последствия, обусловленные снижением ставки НДС. При самой грубой оценке, по минимуму эффекта этих факторов, можно предположить, что реальные потери для бюджета будут относительно малы, а претерпев некоторый период консолидации, когда налогоплательщики смогут освоиться с нововведенной ставкой налога и заново оценить свои риски от применения схем ухода от налога, можно ждать существенного роста собираемости НДС и постепенного увеличения его налоговой базы, и в конечном счете роста общих поступлений по НДС.

Данный прогноз подтверждается и тем, что когда еще в 2002г. экспертами ИСКИ проводился опрос предприятий в целях выяснения их действий при условии снижения ставки НДС с 20 до 16%, то практически половина из опрошенных заявили, что освободившиеся средства будут направлены, прежде всего, на погашение задолженности по налогам (общий объем накопленной задолженности по состоянию на 01. 01.2007 г. составлял более 354 млрд. руб.) а недоимка по налоговым платежам по состоянию на 01.07.2009 г. сократилась практически вдвое и составила 189 млрд. руб.

Что касается дополнительных поступлений от расширения налоговой базы, то уже в краткосрочном периоде снижение ставки налога на 6% не может не сказаться на объемах поступлений, поскольку многие предприятия направят средства именно в расширение производства, на рост заработной платы. Кроме того, для усиления инвестиционной активности предприятий считаем необходимым вернуться к ранее действовавшей льготе по налогу на прибыль, предоставляющей возможность предприятиям уменьшать свою налогооблагаемую прибыль до 50% только в случае осуществления капитальных вложений в свое развитие.

Таблица 1 - Позитивные и негативные последствия снижения ставки НДС с 18 до 12%

Негативные последствия	Позитивные последствия
Потери бюджета составили бы - за 2007г. - 199,5 млрд. руб. -за 2008г. -145,4 млрд. руб.	1. Дополнительные поступления в результате направления освободившихся финансовых средств в счет погашения задолженности по налогам (не только НДС). Около 100 млрд. руб.
	2. Расширение налогооблагаемой базы в результате вложения освободившихся финансовых ресурсов в развитие производства уже в 2007г. и как следствие дополнительные налоговые поступления. Около 20 млрд. руб.
Итого: -потери бюджета за 2007г. в результате снижения ставки по НДС до 12% – 79,5 млрд. руб. (199,5 млрд. руб.–120млрд. руб.) - потери бюджета за 2008г. – 25,4 млрд. руб. (145,4 млрд. руб.- 120 млрд. руб.)	

Среди основных доводов в пользу отмены НДС и замены его на налог с продаж, обычно приводится следующее [5]:

- взимание НДС в России влечет довольно высокие административные расходы, Так, если в развитых странах средние административные издержки, связанные с взиманием НДС, 2-3% от суммы сбора этого налога, то в России применение НДС резко увеличивает административные издержки предприятий и вызывает большое число конфликтов в судебных разбирательствах.

- прекращение операций по уклонению от НДС за счет необоснованного получения возмещений налога из бюджета (в частности, путем декларирования лжеэкспорта);

- при замене НДС на налог с продаж произойдет снижение издержек бизнеса, за исключением торгового сектора;

- произойдет пополнение доходов региональных и территориальных бюджетов и тем самым устранение централизованных распределений налоговых поступлений между бюджетами различных уровней.

В целом опыт зарубежных стран показывает, что при довольно низких ставках налога – до 5 % - налог с продаж работает довольно хорошо, а при более высоких его ставках склонность к уклонению от этого налога резко возрастает.

Поступления по НДС в консолидированный бюджет РФ за 2007 г. составили 1 424,7 млрд. руб. Оборот розничной торговли в 2007г. составил 10 853 млрд. руб., объем платных услуг населению – 3 406, 9 млрд. руб., что в совокупности составляет - 14 259,9 млрд. руб. Таким образом, при собираемости налога с продаж 100% и ставке 10% его поступления за 2007г. составили бы 1 425,9 млрд. руб., что на 1,2 млрд. руб. больше, чем по НДС. При собираемости налога с продаж 100% и ставке 5% его поступления за 2007г. составили бы 712,9 млрд. руб., что на 711,6 млрд. руб. меньше чем по НДС.

Поступления по НДС за 2008г. составили 1 038,7 млрд. руб. Оборот розничной торговли за этот же период составил 13 853 млрд. руб. Таким образом, при 100% собираемости налога с продаж и ставке 10% его поступления за 2008г. составили бы 1 385,3 млрд. руб., что на 346,6 млрд. руб. больше чем по НДС. При такой же собираемости и ставке налога в 5% поступления по налогу с продаж за 2008г. составили бы 692,6 млрд. руб., что на 346,1 млрд. руб. меньше чем по НДС.

Очевидно, что в условиях введения ставки по налогу с продаж на уровне 10% потребуются дополнительные меры по контролю за собираемостью данного налога. Такими должны стать: обязательный порядок использования контрольно-кассовых аппаратов при осуществлении расчетов с населением, осуществление контрольных закупок на предмет полного учета выручки полученной от реализации продукции на предприятиях розничной сети.

НДС является одним из самых затратных налогов в части его администрирования. И если оттолкнуться от того, что в США ежегодно на 1 налогоплательщика НДС тратится в среднем 100 долл., что в перерасчете на российские рубли составляет около 3 000 руб., то нетрудно подсчитать максимальные государственные затраты по сбору налога с продаж. Торговая сфера в основном сформирована за счет малых предприятий, число которых в среднем составляет около 500 тыс. ед. Таким образом, максимальные затраты по сбору налога с продаж с основных плательщиков данного налога составят около 1,5 млрд. руб. 500 000 ед. х 3 000 руб.)

Оборот малых предприятий, осуществляющих деятельность в сфере торговли и оказания услуг за 2007г. - 10 999 млрд. руб., что составляет 77% от

общего оборота российских предприятий, занятых в этих видах деятельности. А это значит, что увеличение налоговой нагрузки в результате введения налога с продаж ляжет на плечи именно малых торговых предприятий.

Таблица 2 - Последствия в результате отмены НДС и введения налога с продаж в 2007г. и 2008г.

Последствия в результате отмены НДС и введения налога с продаж по ставке 10%	Последствия в результате отмены НДС и введения налога с продаж по ставке 5%
(-) потери бюджета по НДС -в 2007г. – 1 424,7 млрд. руб. - в 2008г. -1 038,7 млрд. руб.	(-) потери бюджета по НДС -в 2007г. – 1 424,7 млрд. руб. - в 2008г. -1 038,7 млрд. руб.
(+) при собираемости 100% поступления по налогу с продаж: в 2007г. -1 425,9 млрд. руб. в 2008г. -1 385,3 млрд. руб.	(+) при собираемости 100% поступления по налогу с продаж: в 2007г. -712,9 млрд. руб. в 2008г. - 692,6 млрд. руб.
Итого: дополнительные поступления в бюджет: за 2007г. -1,2 млрд. руб. за 2008г. -346,6 млрд. руб.	Итого: недопоступления в бюджет: за 2007г.- 711,6 млрд. руб. за 2008г. -346,1 млрд. руб.
(-) дополнительные затраты государства по осуществлению контроля за собираемостью налога с продаж	
(-) дополнительные затраты налогоплательщиков), связанные с приобретением контрольно-кассовых аппаратов	
(+) увеличивается финансовые ресурсы предприятий, занятых в сфере производства, необходимые для инвестирования	
(-)увеличивается налоговая нагрузка на торговые предприятия, большинство из которых являются малыми	

Проведенные исследования позволили сделать выводы:

- Полная отмена НДС и замена его на налог с продаж по ставке 10% в 2007г. привела бы к росту налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ на сумму 1,2 млрд. руб., а в 2008г. – на сумму 346,6 млрд. руб. Существенными плюсами в краткосрочной перспективе здесь стали бы такие факторы как: снижение налоговой нагрузки на предприятия реального сектора экономики и снижение их затрат по администрированию налога, а в долгосрочной перспективе: увеличение налоговых поступлений в государственный бюджет, в результате расширения налогооблагаемой базы, обеспеченной повышением инвестиционной активностью предприятий.

- Полная отмена НДС и замена его на налог с продаж по ставке 5% привело бы к потерям государственного бюджета в 2007г. в размере 711,6 млрд. руб., а в 2008г. -346,1 млрд. руб. В данном случае налоговая нагрузка на малые предприятия, занятые в сфере торговли сократилась бы по сравнению с 10%-ой ставкой в два раза;

- снижение ставки по НДС на 6% с 18 до 12% привело бы к потерям государственного бюджета в 2007г. в размере 79,5 млрд. руб., а в 2008г. -25,4

млрд. руб. При этом возможности инвестиционной деятельности предприятий в связи со снижением налоговой ставки по сравнению с полной ее отменой выглядели бы более ограниченно, даже на фоне введения инвестиционной льготы по налогу на прибыль. Кроме того, прогнозы относительно направления высвободившихся средств предпринимателей на погашение задолженности по налоговым платежам весьма сомнительны.

Таким образом, считаем, что наиболее рациональным вариантом по реформированию налога на добавленную стоимость в России в складывающихся условиях, с позиции пополнения государственного бюджета является его полная отмена и введение налога с продаж по ставке 10%.

Литература:

- 1.Поляков Н.Ф. Налог на добавленную стоимость: проблемы и перспективы / Н.Ф.Поляков // Финансы и кредит. -5 (143)-2004. –с.63-67
- 2.Кирей А.С. НДС как составляющая алэкономики /А.С.Кирей //Налоги и налогообложение. – январь 2007. – с.61-65
- 3.Корниенко Н.Ю. НДС и налог с продаж: доводы «за» и «против» / Н.Ю. Корниенко, М.С. Головнева // www.iet.ru (Институт экономики переходного периода)
- 4.www.taxreform.ru и nalogforum.ru. Отчет о научно-исследовательской работе «Сопоставление НДС и налога с продаж», март 2007г, Международный центр исследования проблем налогообложения при Правительстве РФ
- 5.Абрамов М.Д. Предложения по совершенствованию налогового законодательства / М.Д.Абрамов., В.А.Кашин., Г.Н. Кириллова //Национальные интересы приоритеты и безопасность. - 10 (19) – 2007. – с. 63-73
- 6.Сопоставление НДС и налога с продаж. Отчет о научно исследовательской работе. Москва, 2007г. – 46 с.
- 7.www.nalog.ru – Официальный сайт ФНС РФ
- 8.www.infostat.ru- Официальный сайт Госкомстата РФ