

Институт экономики переходного периода

Научные труды № 134Р

М. Казакова, А. Кнобель, И. Соколов

**Качество администрирования НДС
в странах ОЭСР и России.
Реформирование российской системы
взимания налога**

Под редакцией
д.э.н. С.Г. Синельникова-Мурылева

ИЭПП
Москва
2010 г.

УДК 351.713(100)
ББК 65.261.41-212.1

- К14 Казакова, Мария Владимировна
Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога / М. Казакова, А. Кнобель, И. Соколов; под ред. Синельникова-Мурyleва С.Г.; - М. : ИЭПП, 2010. - 128 с. : ил. - (Научные труды / Ин-т экономики переходного периода; № 134Р). - ISBN 978-5-93255-285-8.
I. Кнобель, Александр Юрьевич.
II. Соколов, Илья Александрович.
Агентство СІР РГБ

В работе представлен анализ международной и отечественной практики администрирования НДС в странах ОЭСР и России, по результатам которого выявлены основные ограничения и факторы, влияющие на качество администрирования НДС. Оценены возможные последствия для бюджетной системы Российской Федерации реализации одного из вариантов реформирования НДС: установления единой ставки НДС на уровне 12%; замены НДС налогом с продаж; переходом к взиманию НДС на основе балансового метода. В качестве альтернативы революционной модернизации налога в работе приводится набор мер, реализация которых при незначительных бюджетных потерях способна обеспечить повышение нейтральности и эффективности взимания НДС.

M. Kazakova, A. Knobel, I. Sokolov
Quality of VAT administration in OECD countries and Russia. Reform of the Russian system of tax collection.
Edited by Dr. of Economics, S.Sinelnikov-Murylev.

The paper presents an analysis of international and domestic practices of VAT administration in OECD countries and in Russia, according to the results of which there were identified major constraints and factors affecting the quality of VAT administration. Assessment was made in terms of tentative implications of one of the options for reforming the VAT to the Russian Federation budget: the establishment of the flat VAT rate at 12%, VAT replacement with the sales tax, the transition to VAT taxation on the basis of a balance method. As an alternative of a revolutionary modernization of the tax, the paper presents a package of measures, the implementation of which with minor budgetary losses is able to ensure the impartiality and improve VAT collection efficiency.

JEL Classification: H20, H21, H25, H61.

УДК 351.713(100)
ББК 65.261.41-212.1

ISBN 978-5-93255-285-8

© Институт экономики переходного периода, 2010

Содержание

Введение	4
1. Сравнительный анализ качества администрирования НДС в странах ОЭСР и России	6
1.1. Общие тенденции изменения качества администрирования НДС в странах ОЭСР.....	6
1.2. Исследование динамики поступлений НДС в бюджетные системы стран ОЭСР и России в 2000–2007 гг.	11
2. Анализ подходов к оценке качества администрирования НДС	18
2.1. Базовая теоретическая модель качества администрирования.....	21
2.2. Обзор эмпирических исследований качества администрирования НДС.....	25
2.3. Выявление факторов, влияющих на качество администрирования НДС.....	31
3. Оценка бюджетных последствий существующих вариантов реформирования НДС в России в условиях 2010 г.	55
3.1. Бюджетные последствия снижения ставки НДС	56
3.1.1. Анализ обоснованности предпосылок снижения ставки НДС как способа повышения его собираемости	56
3.1.2. Расчет объема выпадающих бюджетных доходов вследствие снижения ставки НДС.....	61
3.2. Бюджетные последствия замены НДС налогом с продаж.....	78
3.3. Бюджетные последствия перехода к взиманию НДС на основе балансового метода.....	84
4. Определение основных направлений повышения качества администрирования НДС в России	92
Заключение	119
Список литературы	122

Введение

В последние годы в России не стихают дискуссии о реформе налога на добавленную стоимость, причем эти обсуждения активизировались как в связи с разработкой долгосрочной стратегии социально-экономического развития страны, так и в силу необходимости обеспечить сбалансированность бюджетной системы в условиях мирового экономического кризиса. Среди предлагаемых вариантов реформирования НДС речь чаще всего идет о существенном снижении ставки налога, о замене НДС на налог с продаж либо о переходе к взиманию НДС на основе балансового метода.

Аргументами необходимости проведения преобразований в системе обложения НДС выступают известные сложности с администрированием налога, которые снижают его эффективность не только в России, но и в других странах: проблемы с возмещением НДС и обоснованием налоговых вычетов, использование различных схем незаконной минимизации налога и даже прямого незаконного субсидирования из бюджета. Кроме того, критики действующей системы НДС указывают на высокие издержки по его администрированию, которые ложатся преимущественно на плечи налогоплательщика (по данным исследования, проведенного в странах ОЭСР, распределение издержек между налоговыми органами и налогоплательщиком составляет 1 : 5¹), и активное использование схем уклонения от уплаты НДС при импорте, в результате чего в стране создаются невыгодные условия конкуренции для законопослушных импортеров.

Очевидно, что проблемы с администрированием НДС существуют, од-

нако не следует забывать и о том, что НДС выполняет важную фискальную функцию¹ и, являясь менее подверженным конъюнктурным колебаниям мировых цен на сырье и энергоносители, нежели другие основные налоги (налог на прибыль, НДСП, ЕСН), способен обеспечивать стабильность всей российской системы государственных финансов в долгосрочной перспективе, не говоря уже о том, что стабильность особо актуальна в условиях кризиса. Поэтому любые шаги по реформированию налога должны быть тщательно просчитаны с точки зрения потенциальных выгод и издержек.

В этой связи целями настоящего исследования являются определение значимости факторов, влияющих на качество администрирования НДС, выявление основных ограничений, снижающих эффективность взимания НДС в странах ОЭСР и России, и выработка рекомендаций по повышению качества администрирования НДС в России. Для достижения указанных целей были выбраны следующие направления исследования, определившие структуру изложения аналитического материала:

1. Анализ международной и отечественной практики администрирования НДС в странах ОЭСР и России за период 1995–2007 гг.;

2. Определение существующих подходов к оценке качества администрирования НДС. Выявление факторов, влияющих на качество администрирования НДС;

3. Оценка бюджетных последствий существующих вариантов реформирования НДС в России в условиях 2010 г.;

4. Определение основных направлений повышения качества администрирования НДС в России.

Авторы выражают благодарность М. Алексееву, Р. Конраду и И. Трунину за предоставленные материалы и ценные рекомендации.

1 В 2007 г. его доля в общих налоговых поступлениях в бюджет расширенного правительства Российской Федерации превысила 23,2%, а в совокупных доходах федерального бюджета она составила более 29%.

1. Сравнительный анализ качества администрирования НДС в странах ОЭСР и России

1.1. Общие тенденции изменения качества администрирования НДС в странах ОЭСР

В течение последних 45 лет в системе налогов на потребление применение НДС существенно расширилось, практически вытеснив налог с продаж. Так, если в 1965 г. он действовал только в трех странах ОЭСР, то в настоящее время его применяют уже в 29 из 30 стран ОЭСР (исключение составляют США).

Надо сказать, что переходу к НДС отчасти способствовали интеграционные процессы в Европе – разнородные и трудно сопоставимые модели каскадных налогов с продаж были заменены унифицированным НДС. В условиях глобализации экономики и развития международной торговли введение НДС, позволяющего облагать международные поставки в соответствии с принципом страны назначения, в наибольшей степени позволило сохранить логику налогообложения потребления. Однако существовали и другие мотивы перехода к НДС:

во-первых, введение НДС позволяет увязать суммы его поступлений с эффективностью производства более тесно, нежели налог с продаж¹, а

¹ В базу каскадных налогов с продаж, которые взимались в европейских странах, часто входили капитальные вложения, что включало сумму уплаченного налога в стоимость основных средств, которая впоследствии возмещалась через амортизацию (такой порядок действовал в Бельгии, Франции, ФРГ, Италии и Нидерландах). В отличие от «идеального НДС», которым должна облагаться вся добавленная стоимость, в том числе приобретение основных средств за счет прибыли, НДС, применяемый в настоящее время в большинстве стран, предусматривает полное возмещение (предоставление налогового кредита) налога, уплаченного при осуществлении капиталовложений, как и при приобретении иных товаров и услуг. Это обеспечивает его нейтральность по отношению к выбору между потреблением и инвестированием.

также в меньшей степени искажает потребительский выбор, чем одноступенчатые или каскадные налоги с продаж;

во-вторых, НДС имеет более широкую базу обложения, так как им облагаются не только розничные продажи, но и все непроемственные покупки предприятий, в которых предприятия выступают конечными потребителями, в том числе работ, выполненных самим предприятием для собственных нужд¹;

в-третьих, массовый переход к НДС был осуществлен в период значительного увеличения государственных расходов, когда стало ясно, что для удовлетворения растущих социальных потребностей общества необходимо либо значительно повышать ставки налогов на доход, либо искать новый источник бюджетных доходов, который, с одной стороны, являлся бы устойчивым во времени и обеспечивал равномерные поступления в бюджет в течение года и в разные фазы экономического цикла, а с другой – мобилизовывал в бюджет значительные суммы средств. Выбор был сделан в пользу налогообложения потребления;

в-четвертых, техника взимания НДС обеспечивает сбор налога на всех стадиях производства, что способствует поддержанию устойчивых объемов поступлений налога независимо от конъюнктурных колебаний динамики оборота розничной торговли, внешних шоков и поведения отдельных категорий налогоплательщиков (проблема уклонения от налога). Налоговая база НДС обычно определена настолько широко, что ее изменения напрямую зависят лишь от динамики роста национальной экономики, в то время как структурные сдвиги и внешние факторы обладают ограниченным влиянием.

По мере распространения НДС² увеличивалась доля поступлений в бюджеты стран ОЭСР от данного налога (см. *табл. 1*). При этом обращает на себя внимание тенденция сокращения доли всех налогов на потребление за счет относительного снижения поступлений от акцизов, налога с продаж и других налогов на специфические товары и услуги.

Таблица 1

Структура налоговых поступлений в странах ОЭСР, %

Группы налогов	1965	1975	1985	1995	2000	2005	2006	2007
Налог на доходы физических лиц	26,2	29,8	29,7	27,0	25,7	24,6	24,8	25,3

1 Согласно подп.2 п.1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения признается передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.

2 По данным Международного бюро налоговой документации (IBFD), в 2004 г. НДС применяли 135 стран мира.

окончание Таблицы 1

Группы налогов	1965	1975	1985	1995	2000	2005	2006	2007
Налог на доходы организаций	8,8	7,6	8,0	8,0	10,1	10,3	10,7	10,8
Взносы на социальное страхование	17,6	22,0	22,1	24,7	24,9	25,5	25,3	25,2
Налоги на имущество	7,9	6,3	5,3	5,5	5,6	5,6	5,7	5,6
Налоги на потребление	38,4	32,8	33,7	32,5	31,6	32,0	31,5	30,9
В том числе НДС	1,9	8,8	11,2	16,4	17,6	18,3	18,2	17,9
Прочие налоги	1,1	1,5	1,2	2,3	2,1	2,0	2,0	2,2

Источник: данные ОЭСР <http://stats.oecd.org/Index.aspx>

Наблюдаемое почти во всех странах ОЭСР эволюционное движение по пути усложнения системы администрирования НДС, главным образом за счет использования тех или иных налоговых преференций (освобождений и пониженных ставок налога), в конечном счете приводило к сокращению налоговых поступлений, возрастанию расходов на администрирование и рисков собираемости НДС. Именно в результате этого процесса появились «слабые места» в системе администрирования НДС, апеллирование к которым нередко становится поводом для возобновления дискуссий о необходимости замены НДС на налог с продаж или снижения его ставок.

Основная критика НДС сводится к констатированию того обстоятельства, что НДС является тяжело администрируемым налогом, причем, как показывает мировой опыт, проблемы с администрированием НДС возрастают по мере увеличения числа освобождений и льготных ставок. Снижение эффективности, связанное с этими налоговыми послаблениями, должно быть сопоставлено с получаемыми от их применения выгодами. Вместе с тем прямые фиксированные платежи или трансферты домашним хозяйствам в зависимости от их социально-экономических характеристик оказываются более эффективными с точки зрения борьбы с неравенством по сравнению с освобождениями или нулевыми ставками НДС¹. Это объясняется тем, что домашние хозяйства с высоким уровнем дохода потребляют больше низкоблагаемых товаров и, таким образом, больше выиграют от снижения ставок, чем домашние хозяйства с низкими доходами.

Еще одним упреком в неэффективности применения НДС является то, что налог стимулирует уход некоторых легко скрываемых видов деятельности в теневую экономику и способствует хищениям бюджетных средств путем неправомерного использования возмещений. Следует отметить, что

1 (Ebrill et al., 2001).

риски администрирования НДС могут возникать либо ввиду неполной уплаты налога на реализацию (исходящий НДС), либо из-за завышения налогов, уплачиваемых при покупках (входной НДС). Таким образом, наиболее типичные риски администрирования НДС связаны либо с занижением подлежащего обложению 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. В табл. 2 показаны основные типы рисков администрирования НДС, которые наряду с дополнительными рисками, присущими разным странам, являются принципиальными с точки зрения соблюдения законодательства по НДС в целом.

Таблица 2

Риски администрирования НДС

Ввиду неполной уплаты НДС		Ввиду завышения налога на ресурсы	
Мошенничество в связи с исчезновением продавца (фирмы-однодневки)	Данная схема предполагает наличие сговора между контрагентами, предусматривающего посредством искажения цен реализации сосредоточение основного объема налогооблагаемого оборота по НДС в фирме-однодневке, которая впоследствии исчезает, не заплатив налог в бюджет	Фиктивные возвраты	Фирма предоставляет ложные документы на возмещение НДС из бюджета
		Неправильная классификация покупок	Фирма претендует на налоговые вычеты, представляя личные потребительские расходы как издержки хозяйственной деятельности
Занижение размеров товарооборота, в том числе кассовых операций	Фирма не отражает полный объем товарооборота (поддельные накладные, трансфертные цены и пр.) и тем самым занижает платежи налога в бюджет	Вымышленные или измененные счета-фактуры	Фирма составляет или изменяет счета-фактуры в целях завышения суммы вычетов
Мошенничество при импортных операциях	Занижение таможенной стоимости импортных товаров, в результате чего происходит недооценка налоговой базы по НДС	Мошенничество при экспортных операциях	Фирма составляет ложные экспортные счета-фактуры на неэкспортируемые товары в целях получения налоговых вычетов (возмещений)

Источник: Value-added taxes: Lessons Learned from Other Countries on Compliance Risks, Administrative Costs, Compliance Burden, and Transition, 2008.

Очевидно, что зависимость НДС от налоговых вычетов и возмещений делает его более уязвимым в плане рисков администрирования, чем подоходный или налог на розничные продажи. Так, предприятия, которые платят большой входной НДС по сравнению с исходящим, имеют право на возврат средств. К таким предприятиям относятся, как правило, компании на низших уровнях передела (например, сельхозпроизводители), экспортеры, организации, пользующиеся пониженной ставкой налога. Предоставление фальшивых (фиктивных) требований к возмещению НДС может повлечь за собой хищение денежных средств из бюджета, что увеличивает роль аудита документов, предъявляемых на возврат налога.

Оценка реальных размеров потерь для бюджета от применения различных схем уклонения от уплаты НДС или его возмещения носит в основном экспертный характер. Размер потерь доходов в результате несоблюдения законодательства по НДС ежегодно подсчитывается только в Великобритании. Там составляется расчет потенциальных налоговых сборов по НДС (VAT Theoretical Tax Liability, сокращенно VTTL) на основе национальных данных о потреблении, которые впоследствии сравниваются с фактическими поступлениями НДС для определения разрыва в поступлениях НДС (VAT tax gap). Величина данного разрыва за период с 2002 по 2007 г. колеблется в пределах от 12,4 до 16,1% VTTL. В других европейских странах осуществляются менее строгие оценки, которые свидетельствуют о том, что потери от неуплаты НДС в результате мошенничества составляют около 10% общего объема поступлений налога.

В этой связи борьба с мошенничеством в сфере НДС строится на основе компромисса между сокращением административного бремени и минимизацией риска администрирования налога. Последний может быть уменьшен путем предоставления налоговым инспекторам больше времени для проверки обоснованности возмещения НДС, однако в этом случае задержка налоговых возмещений наносит финансовый ущерб добросовестным налогоплательщикам. Некоторые примеры стандартных затрат времени на обработку документации и на возмещение НДС в странах ОЭСР приведены *табл. 3*.

Таблица 3

	Австралия ^a	Канада ^b	Новая Зеландия ^b
Длительность рассмотрения требований о возмещении, дней	14	21	15
Процент требований о возмещении, рассмотренных вовремя	93,6	98,0	96,2

^aДанные за 2006–2007 фискальные годы.

^bДанные за 2005–2006 фискальные годы.

Источники: Australian Taxation Office; Canada Revenue Agency; New Zealand Inland Revenue Department.

По данным ряда стран ОЭСР, расходы на администрирование НДС меньше расходов на администрирование подоходного налога. Так, по оценкам Службы налогов и таможи (HM Revenue & Customs) Великобритании, в 2006 г. расходы по сбору НДС составляли около 0,55% налоговых поступлений по сравнению с 1,27% аналогичных расходов для подоходного налога¹. По мнению официальных представителей Европейской комиссии, расходы на администрирование НДС в Европе составляют от 0,5 до 1% совокупных сборов НДС.

1.2. Исследование динамики поступлений НДС в бюджетные системы стран ОЭСР и России в 2000–2007 гг.

В странах ОЭСР в течение 2000–2007 гг. отмечалась противоречивая динамика поступлений НДС. В *табл. 4* приведены данные, характеризующие динамику доли поступлений НДС в ВВП и в общих налоговых доходах указанных стран за период 2000–2007 гг.

Как видно из таблицы, в ряде стран (Дания, Нидерланды, Швеция) наблюдалась незначительная, но устойчивая тенденция к росту поступлений, в то время как в других странах произошло либо незначительное снижение доходов от НДС (Австрия, Италия), либо сохранились ранее достигнутые объемы поступлений налога (Испания, Франция). Несмотря на незначительные колебания поступлений доли НДС в ВВП, позиция данного налога в отношении ко всем налоговым доходам (включая взносы на социальное страхование) в среднем по приводимым в *табл. 4* странам ОЭСР не изменилась, оставаясь на уровне 18,0–18,5%.

Таблица 4

Динамика налоговых поступлений НДС в отдельных странах ОЭСР и России за период 2000–2007 гг.

Год Страна	2000		2002		2004		2007	
	Поступления НДС		Поступления НДС		Поступления НДС		Поступления НДС	
	% от ВВП	% от общих налоговых доходов*	% от ВВП	% от общих налоговых доходов*	% от ВВП	% от общих налоговых доходов*	% от ВВП	% от общих налоговых доходов*
Австрия	8,0	18,8	8,2	18,7	7,9	18,4	7,7	18,4
Великобритания	6,7	18,1	6,7	19,1	6,9	19,5	6,7	18,2

1 (Ebrill et al., 2001).

окончание Таблицы 4

Год Страна	2000		2002		2004		2007	
	Поступления НДС		Поступления НДС		Поступления НДС		Поступления НДС	
	% от ВВП	% от общих налоговых доходов*	% от ВВП	% от общих налоговых доходов*	% от ВВП	% от общих налоговых доходов*	% от ВВП	% от общих налоговых доходов*
Германия	6,8	18,4	6,4	18,1	6,2	17,9	7,0	19,4
Дания	9,5	19,3	9,6	20,1	9,7	19,9	10,4	21,2
Испания	6,1	17,8	5,8	17,0	6,1	17,5	6,1	16,5
Италия	6,5	15,4	6,2	15,0	5,9	14,3	6,2	14,4
Нидерланды	6,9	17,4	7,2	19,2	7,3	19,6	7,5	19,8
Португалия	8,0	23,4	7,9	22,9	8,0	23,7	8,8	24,1
Республика Словакия	6,9	20,5	7,0	21,2	7,8	24,5	6,8	23,0
Россия	6,3	19,3	7,0	21,4	6,3	20,7	6,9	23,8
Финляндия	8,2	17,4	8,1	18,2	8,5	19,5	8,4	19,4
Франция	7,3	16,5	7,0	16,2	7,2	16,5	7,1	16,4
Чешская Республика	6,5	18,3	6,3	17,3	7,3	19,2	6,5	17,9
Швеция	8,7	16,9	8,9	18,5	8,9	18,3	9,2	19,1
Япония	2,5	9,1	2,5	9,6	2,5	9,6	2,6	9,3

* Включая взносы на социальное страхование.

Источник: данные ОЭСР <http://stats.oecd.org/Index.aspx>, расчеты авторов.

Отдельно отметим, что в странах с высоким уровнем налоговой нагрузки по НДС, например, в Дании и Швеции, где базовая ставка установлена в размере 25%, объем поступлений в среднем за рассматриваемый период составлял около 9,8 и 8,9% ВВП соответственно, т.е. каждый процент ставки обеспечивал 0,36–0,39% ВВП.

В странах – лидерах европейской экономики, где уровень базовой ставки близок к российскому (16–20%), объем поступлений был пропорционален величине ставки (например, в Германии при ставке 16% объем поступлений в среднем равнялся 6,5% ВВП, в Великобритании при ставке 17,5% – 6,8%, во Франции при ставке 20,6/19,6% – 7,2% ВВП, в Австрии при ставке 20% – 8,0% ВВП). Тем самым обеспечивалось одинаковое значение «отдачи» на каждый процент ставки, составлявшее те же, что и в скандинавских странах, 0,36–0,40% ВВП.

В странах ЕС с одинаковым уровнем ставки НДС поступления налога

в течение рассматриваемого периода довольно заметно различались. Так, при одинаковом значении базовой ставки в Австрии и Италии объем поступлений в среднем за 2000–2007 гг. был зафиксирован на отметках 8,0 и 6,2% ВВП соответственно. Такие отклонения могут объясняться как масштабом использования льготных налоговых ставок и перечнем освобождений, так и отличиями в качестве администрирования и законопослушности плательщиков.

В Японии, применяющей балансовый метод начисления НДС и использующей единую ставку налога на уровне 5%, на каждый процент ставки приходилось около 0,5% ВВП. В России за период 2000–2007 гг. с учетом изменения ставки уровень «отдачи» остался практически неизменным – на отметке 0,34% ВВП. При этом динамика поступлений налога на добавленную стоимость в бюджетную систему Российской Федерации в 2000–2007 гг. носила разнонаправленный характер (табл. 5). В 2000–2001 гг. поступления НДС росли, достигнув своего исторического максимума в 7,17% ВВП. Начиная с 2002 г. наблюдается устойчивая тенденция к ежегодному сокращению поступлений от НДС на 0,2–0,3 п.п. ВВП. По итогам 2006 г. сокращение поступлений составило 0,5 п.п. ВВП и было наибольшим за рассматриваемый период.

В структуре поступлений НДС в 2000–2007 гг. произошло существенное сокращение доли НДС по внутренней реализации с 77,8% в 2000 г. до 61,5% в 2007 г. при одновременном увеличении поступлений налога от обложения импортируемых товаров.

Таблица 5

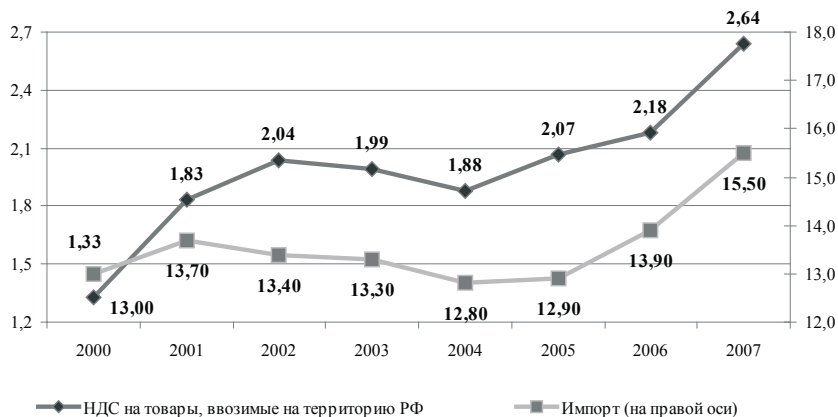
**Динамика поступлений НДС в бюджетную систему РФ
в 2000–2007 гг.**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
	% ВВП							
НДС, всего	6,25	7,17	6,96	6,66	6,30	6,18*	5,68	6,13*
В том числе НДС на товары, реализуемые на территории РФ	4,87	5,34	4,92	4,67	4,42	4,11*	3,47	3,49*
В том числе НДС на товары, ввозимые на территорию РФ	1,38	1,83	2,04	1,98	1,89	2,07	2,20	2,64

* Без учета поступлений от ОАО «Нефтяная компания «ЮКОС».

Источник: Росстат, Минфин России, ФТС, расчеты авторов.

Для рассматриваемого периода характерно совпадение динамики поступлений НДС на товары, ввозимые на территорию РФ, с динамикой



Источник: Минфин России, ФТС России.

Рис. 1. Динамика поступлений от НДС на ввозимые товары и объемов импорта, % ВВП

ввоза товаров (рис. 1), что свидетельствует о неизменном уровне администрирования НДС на импортируемые товары, осуществляемого таможенными органами при пересечении границы РФ¹.

Как видно из табл. 5, снижение бюджетных доходов от НДС происходило за счет сокращения поступлений налога, взимаемого при реализации товаров на территории Российской Федерации, что во многом может быть объяснено изменениями законодательства по НДС. В частности, в 2001 г. был отменен ряд льгот по НДС, изменен порядок возмещения материальных затрат по вводимым в эксплуатацию законченным капитальным строительством объектам, расширен перечень товаров, облагаемых по ставке 10%. В совокупности данные меры, по оценке ФНС РФ, привели к снижению налоговых поступлений на 0,16% ВВП.

В 2004 г. важной причиной сокращения поступлений от НДС является снижение ставки НДС с 20 до 18%. Снижение ставки привело, по данным ФНС РФ, к потере доходов бюджетной системы в размере 0,65% ВВП. В 2004 г. произошло также сокращение импорта на 0,5 п.п. ВВП по отношению к предыдущему году, что также повлияло на динамику поступлений от НДС на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации.

¹ При дальнейшей реализации импортных товаров ранее уплаченный на таможне НДС принимается к вычету уже налоговыми органами, тем самым уменьшаются суммы исчисленного НДС по товарам, реализуемым на территории РФ.

В 2005 г. на объемы поступлений налога на добавленную стоимость в федеральный бюджет большое влияние оказало поступление в январе 2005 г. НДС, доначисленного по результатам налоговых проверок ОАО «Нефтяная компания «ЮКОС». Общая сумма дополнительно поступивших доходов федерального бюджета составила около 138 млрд руб., что эквивалентно 0,64% ВВП. Если же рассматривать ситуацию с поступлением НДС без учета разовых доходов от обложения компании «ЮКОС», то их снижение продолжалось, чему также способствовало введение в главу 21 Налогового кодекса дополнений, определивших перечень операций с жилой недвижимостью и земельными участками, не подлежащих налогообложению (п. 6 ст. 146, подп. 22–23 п. 3 ст. 149 НК РФ). Введение принципа «страны назначения» с государствами – участниками СНГ, предусматривает возникновение обязанности у российских экспортеров уплачивать НДС на экспортируемую продукцию в бюджеты союзных государств и получение права облагать налогом импорт из стран СНГ. Это изменение, если принять во внимание положительное сальдо торгового баланса в размере 13,7% ВВП и товарную структуру экспорта и импорта с точки зрения применения льготной ставки НДС (10%), в конечном счете привело к снижению поступлений НДС на 0,25 п.п. ВВП в 2005 г.

В 2006 г. снижение бюджетных доходов от НДС составило в годовом исчислении около 0,64 п.п. ВВП, что является количественной оценкой масштабов воздействия на объем поступлений НДС в 2006 г. следующих факторов:

а) переход на обязательное использование метода начислений как при определении момента возникновения налоговых обязательств, так и при возникновении права на налоговый вычет. Следствием данного изменения стало освобождение от налогообложения авансов, полученных в том числе при осуществлении экспортных поставок. По оценкам ФНС России, сумма недопоступивших бюджетных доходов по этим основаниям в 2006 г. составила 0,9% ВВП;

б) переход на общий порядок применения налоговых вычетов в части НДС, уплаченного поставщикам и подрядчикам при осуществлении капитального строительства. Бюджетные последствия данного нововведения, по оценкам ФНС России, выразились в недопоступлении налоговых доходов в бюджет в сумме около 0,47 % ВВП.

Кроме того, на сокращение объемов поступлений от НДС, взимаемого с реализации товаров на территории Российской Федерации, оказали некоторое влияние следующие изменения в налоговом законодательстве, вступившие в силу в 2006 г.:

увеличение с 1 до 2 млн руб. порогового размера выручки, применяемого для освобождения организации и индивидуальных предпринимателей от исполнения обязанностей налогоплательщика без учета НДС;

введение освобождения от налогообложения ряда операций (услуги, связанные с обслуживанием банковских карт, реализация лома и отходов черных и цветных металлов, совершение нотариусами, занимающимися частной практикой, нотариальных действий).

В 2007 г. продолжали сказываться последствия перехода от разрешительного к заявительному порядку возмещения экспортерам НДС, уплаченного ими по приобретенным товарно-материальным ресурсам. По данным налоговой статистики, возмещение в 2007 г. по данной статье составило около 1,0% ВВП.

Кроме того, оставались на высоком уровне налоговые вычеты, предъявляемые подрядными организациями при проведении капитального строительства в связи с переходом на общий порядок уплаты налога (1,03% ВВП в 2007 г. против 1,12% ВВП в 2006 г. и 0,52% ВВП в 2005 г.). Как итог, поступления НДС на товары, реализуемые на территории страны, снизились на 341,2 млрд руб.

С 2007 г. перечень операций, не подлежащих налогообложению НДС, расширился на две операции:

– реализация предметов религиозного назначения и религиозной литературы, произведенной религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения);

– ввоз на таможенную территорию Российской Федерации племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, овец и коз, семени и эмбрионов указанных племенных животных, племенных лошадей и племенных яйца.

Состоявшийся с 1 января 2007 г. переход на заявительный порядок возмещения НДС несколько улучшил ситуацию с администрированием НДС. В частности, общая величина признанных обоснованными к вычету/возмещению при применении нулевой ставки в отчетном периоде сумм налога в 2007 г. практически не изменилась по сравнению с 2006 г., составив 2,68% ВВП. Также в качестве положительного результата перехода к заявительному порядку возмещения НДС, уплаченного экспортерами по материальным ресурсам, можно рассматривать сокращение остатков невозмещенных сумм.

Итоговая оценка влияния наиболее важных законодательных изменений на поступления НДС представлена в *табл. 6*.

Таблица 6

Влияние налоговой реформы на поступления НДС в 2000–2007 гг.

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Поступления НДС, % ВВП	6,25	7,17	6,96	6,66	6,30	6,18*	5,68	6,13*
Влияние налоговой реформы, % ВВП								
1. Отмена налоговых льгот в 2001 г.		+0,33	+0,32	+0,31	+0,29	+0,28	+0,26	+0,32
2. Изменение порядка возмещения материальных затрат по вводимым в эксплуатацию законченным капитальным строительством объектам и расширение перечня товаров, облагаемых по ставке 10%		-0,49	-0,09	-0,03	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01
3. Снижение базовой ставки налога с 20 до 18%					-0,54	-0,64	-0,59	-0,64
4. Введение принципа «страны назначения» с государствами – участниками СНГ						-0,25	-0,36	-0,31
5. Переход на обязательное определение даты возникновения обязанности по уплате НДС всеми налогоплательщиками по методу начислений							-0,90	-0,92
6. Установление общего порядка принятия к вычету сумм НДС при осуществлении капитальных вложений							-0,47	-0,35
Итого эффект реформирования налога		-0,16	0,23	0,28	-0,26	-0,62	-2,07	-1,91
Поступления НДС, которые имели бы место при отсутствии реформы, % ВВП	6,25	7,33	6,73	6,38	6,56	6,80*	7,75	8,04*

* Без учета поступлений от ОАО «Нефтяная компания «ЮКОС».

Как видно из представленных данных, все изменения законодательства об НДС можно условно разделить на две группы в зависимости от их влияния на поступления по данному налогу:

1) изменения законодательства, которые влияют на уровень налоговой нагрузки на постоянной основе. Наиболее существенными изменениями в этой группе стали снижение базовой ставки НДС с 20 до 18%, переход на обязательное определение даты возникновения обязанности по уплате НДС всеми налогоплательщиками по методу начислений;

2) изменения законодательства, оказывающие в основном лишь временное воздействие на уровень налоговых поступлений (например, установление общего порядка принятия к вычету сумм НДС при осуществлении капитальных вложений).

2. Анализ подходов к оценке качества администрирования НДС

Современная глобализация торговли и финансов оказывает существенное влияние на налоговые системы, увеличивая значимость в бюджетных доходах налогов на международную торговлю и сеньораж. Причиной использования именно этих инструментов является то, что для них невелики издержки сбора и принуждения: налоги на международную торговлю собираются централизованно в виде таможенных пошлин, а сеньораж представляет собой неявный налог, собираемый государством благодаря исключительному праву на печатание денег. Однако торговая либерализация подразумевает значительное снижение таможенных пошлин и, как следствие, таможенных сборов, а макроэкономическая стабилизация неизбежно приводит к снижению доходов от сеньоража¹. Хотя макроэкономическая стабилизация и либерализация внешней торговли приводят в долгосрочной перспективе к росту эффективности, переход от одних налоговых систем к другим создает определенные трудности для развивающихся стран.

В настоящее время НДС является основной частью налоговых поступлений в 136 странах и составляет примерно 25% общемировых налоговых сборов². При этом активно обсуждается влияние на благосостояние переключения с внешнеторговых налогов на НДС. В частности, в своей

1 Более подробно см.: (*Prasad, Rogoff, Wei, Koss, 2003*); (*Aizenman, 2004*); (*Aizenman, Noy, 2004*). Обсуждение особенностей сбора налогов в развивающихся странах можно встретить в: (*Gordon, Li, 2005*) и (*Jinjarak, 2005*).

2 См. подробное описание в: (*Ebrill, Keen, Bodin, Summers, 2001*).

работе *Emran, Stiglitz (2005)* пришли к заключению, что выгоды от переключения на НДС представляются весьма сомнительными, если доля торгового сектора в экономике достаточно высока. *Baunsgaard, Keen (2005)* показали, что в развивающихся странах выигрыш от переключения на НДС при либерализации внешней торговли составляет всего 50 центов на каждый потерянный доллар от снижения таможенных сборов, а в слабо развитых странах выигрыш еще более незначительный.

Одним из наиболее часто упоминаемых преимуществ налога на добавленную стоимость является то, что этот налог собирается на протяжении всей производственной цепочки. НДС считается налогом, от которого трудно уклониться, так как для фискальных органов достаточно легко выявить цену покупки промежуточного товара и цену продажи товара конечного пользования, для которого этот промежуточный товар был использован как сырье. Тем не менее, несмотря на то что проконтролировать сбор НДС проще, чем, например, сбор подоходного налога, он не является панацеей: требуются ресурсы на сбор и обработку информации, на выявление и штрафование агентов, недоплативших определенную сумму, и т.д. Таким образом, ожидается, что эффективность сборов НДС будет возрастать, если увеличиваются затраты на контроль за сбором налогов, растет эффективность мониторинга, сбора и обработки информации.

В современных исследованиях широко освещается вопрос о способности НДС компенсировать потери в налоговых сборах от торговой либерализации, особенно в развивающихся экономиках¹. Некоторые страны могут отдавать предпочтение налогам на международную торговлю просто потому, что эффективность администрирования² таких налогов априори значительно выше администрирования НДС. Если же налоги администрируются на достаточно высоком уровне, то НДС является наилучшим способом компенсации потерь от торговой либерализации. При прочих равных условиях, средние экономические издержки от администрирования и сбора меньше именно для НДС просто потому, что налоговая база НДС значительно шире, чем база других налогов (тарифы, акцизы и т.д.). Даже если повышение налоговой ставки и не вызывает пропорционального увеличения налоговых поступлений³, для развиваю-

1 См.: (*Baunsgaard, Keen, 2005*).

2 Под процессами администрирования понимается комплекс мер государства в лице уполномоченных органов (в большинстве стран мира это специализированные налоговые органы), принимаемых в отношении налогоплательщиков с целью надлежащего и полного исполнения ими своих обязательств по исчислению и уплате налогов, в данном случае НДС.

3 К примеру, можно сравнить последствия увеличения налоговой ставки в Мексике, описанные в работе (*Pagan, Soydemir, Tijerina-Guajardo, 2001*), с менее удачными последстви-

щихся и переходных экономик это один из самых верных путей увеличения поступлений в государственный бюджет.

Выявлению преимуществ и недостатков применения НДС посвящено большое количество эмпирических работ. В частности, в работе (*Ebrill, Keen, Bodin, Summers, 2001*) авторы провели большой межстрановой анализ и пришли к следующим заключениям относительно взаимозависимостей между торговлей, размером страны и масштабом государственного участия в экономике:

- страны без НДС – это, как правило, небольшие страны. Существенными исключениями являются США и Индия (Индия – до 2005 г., после которого в некоторых провинциях был введен НДС; повсеместное введение НДС планируется в Индии в 2010 г.);

- страны, принявшие НДС достаточно давно, имеют относительно более высокий уровень ВВП на душу населения и меньшую налоговую нагрузку на международную торговлю;

- как ВВП на душу населения, так и открытость экономики (определяется как отношение суммы экспорта и импорта к ВВП) положительно коррелирует с отношением налоговых сборов к ВВП;

- государственное потребление как доля в ВВП меньше в больших странах, а открытость экономики выше в малых странах;

- страны с высокой открытостью экономики имеют более высокие налоговые сборы независимо от того, введен НДС или нет.

В работе «*The Value Added Tax: Experiences and Issues*» (2005) делается вывод о том, что наличие НДС, как правило, связано с более высоким значением отношения государственных доходов к ВВП. Причем это соотношение выполняется строже для стран с высоким ВВП на душу населения и с низкой долей сельского хозяйства¹. Кроме того, в исследовании упомянуто, что, хотя влияние НДС на налоговые сборы меньше в странах с высокой долей импорта в ВВП, не исключено, что это обстоятельство просто отражает тот факт, что тарифы могут быть столь же эффективны. В то же время, при прочих равных условиях, чем больше объем импорта, тем больше НДС можно собрать, так как администрировать налог при импортных операциях значительно проще.

Следовательно, основным результатом рассмотренных эмпирических исследований является обнаружение довольно сильной вариации между странами в налоговых сборах НДС, что обусловлено наличием большо-

ями увеличения налоговой ставки в Ямайке, представленными в (*Edmiston, Bird, 2004*).

¹ Последнее соотношение может быть просто связано с тем, что существенная часть сельскохозяйственного производства не подпадает под НДС.

го количества факторов, объясняющих качество администрирования в различных экономиках, а также факторов, определяющих широту базы и уровень ставки.

2.1. Базовая теоретическая модель качества администрирования

В данном параграфе представлена теоретическая модель, предложенная *Cukierman, Edwards, Tabellini (1992)* и развитая *Aizenman, Jinjarak (2005)*. Эта модель объясняет препятствия, с которыми сталкивается развивающаяся страна, характеризующаяся политической нестабильностью, при реформировании налоговой системы, и демонстрирует выгоды и издержки от применения НДС.

Допустим, правительство может собирать налоги двумя способами, первый из которых несет в себе издержки сбора (например, НДС), а второй – нет, однако он является косвенным налогом (например, инфляционный налог). Фискальные власти определяют эффективность налоговой системы в следующий период. Если две партии сменяют друг друга на выборах, то это, в свою очередь, означает, что выбор налоговой системы является частью стратегического взаимодействия – текущие власти могут выбрать неэффективную налоговую систему для того, чтобы ограничить фискальные доходы будущих властей. Это ограждает будущие власти от расходов, неприемлемых с точки зрения действующих властей.

В произвольный момент времени t экономика функционирует в рамках двух ограничений:

$$g_t + f_t + \theta_t \leq \tau_t^a + s_t, \quad (1)$$

$$c_t + \tau_t^a + s_t = 1 - \delta(\tilde{\tau}_t) - \gamma(s_t), \quad (2)$$

где (1) – бюджетное ограничение правительства; (2) – бюджетное ограничение репрезентативного представителя частного сектора. Репрезентативный агент наделен одной единицей выпуска в каждый период. Переменные g_t и f_t – два разных типа общественного блага, которые по-разному входят в целевые функции разных партий; c_t – частное потребление; θ_t – государственные инвестиции в налоговую систему, влияние которых будет определено ниже. Доходы правительства состоят из сеньоража s_t и фактических сборов НДС τ_t^a . Базовая ставка НДС равна $\tilde{\tau}_t$. Сбор сеньоража не несет никаких административных издержек, в то время как сбор НДС подразумевает издержки администрирования

и принуждения к уплате, которые будут описаны далее. Кроме того, и НДС, и инфляционный налог вследствие возможных искажений, меняя поведение экономических агентов, порождают невосполнимые потери (*deadweight loss*) для частного сектора, равные $\delta(\tilde{\tau}_t)$ и $\gamma(s_t)$, удовлетворяющие свойствам $\delta' > 0$, $\delta'' > 0$, $\gamma' > 0$, $\gamma'' > 0$.

Задача частного сектора

Неполная оплата НДС для репрезентативного агента вызывает определенные издержки: с вероятностью p_t его проверяют. Если обнаружится, что он заплатил налог по некоторой ставке τ_t ниже базовой, то ему будет

назначен штраф $\frac{1}{2}\phi_t[\tilde{\tau}_t - \tau_t]^2$. Если $U(c_t)$ – функция полезности пред-

ставителя частного сектора, то его задача состоит в выборе налоговых выплат, максимизирующих ожидаемую полезность:

$$p_t U(c_{t,a}) + (1 - p_t) U(c_{t,n}) \rightarrow \max_{\tau_t}, \quad (3)$$

где $c_{t,a}$ и $c_{t,n}$ – потребление представителя частного сектора, если его проверяют и если его не проверяют:

$$c_{t,a} = 1 - \left\{ \tilde{\tau}_t + \frac{1}{2} \phi_t [\tilde{\tau}_t - \tau_t]^2 \right\} - s_t - \delta(\tilde{\tau}_t) - \gamma(s_t), \quad (4)$$

$$c_{t,n} = 1 - \tau_t - s_t - \delta(\tilde{\tau}_t) - \gamma(s_t). \quad (5)$$

Решение максимизационной задачи дает следующее решение:

$$\tau_t^s = \tilde{\tau}_t - \frac{1 - p_t}{p_t \phi_t} (1 - \lambda), \quad (6)$$

где λ – премия за риск, которая определяется выражением

$$\lambda = \frac{U'(c_{t,a}) - U'(c_{t,n})}{U'(c_{t,a})} \geq 0 \text{ и означает фактически процентную разницу}$$

между предельными полезностями в случаях проверки агента и ее отсутствия. В конечном счете, с вероятностью p_t агента проверяют и ему придется заплатить налог по базовой ставке, а с вероятностью $1 - p_t$ – по ставке τ_t^s , поэтому фактические налоговые поступления, равные ожидаемым поступлениям, определяются как

$$\tau_t^a = \tilde{\tau}_t - \frac{(1 - p_t)^2}{p_t \phi_t} (1 - \lambda) \approx \tilde{\tau}_t - \frac{(1 - p_t)^2}{p_t \phi_t}. \quad (7)$$

Видно, что налоговые поступления положительно зависят от вероятности проверки и от размера штрафных санкций при выявлении недоплаты. Они также возрастают при росте премии за риск λ (т.е. при росте процентной разницы между предельными полезностями в случаях проверки агента и ее отсутствия), которую в первом приближении можно приравнять к нулю.

Задача государственного сектора

Предполагается, что правительство может быть двух типов, каждый из которых может случайным образом приходиться к власти. Тип i , $i=L, R$, максимизирует целевую функцию вида

$$w_i^t = E_i \left\{ \sum_{k=0}^{\infty} \beta^k [U(c_{t+k}) + H^i(g_{t+k}, f_{t+k})] \right\}, \quad 0 < \beta < 1 \quad (8)$$

Такая целевая функция показывает, что правительство взвешивает полезность от частного потребления и полезность H^i потребления общественных благ g и f , которая определяется для разных типов властей следующим образом:

$$H^L(g, f) = \frac{\min[\alpha g, (1-\alpha)f]}{\alpha(1-\alpha)}, \quad 0 < \alpha < 1 \quad (9)$$

$$H^R(g, f) = \frac{\min[(1-\alpha)g, \alpha f]}{\alpha(1-\alpha)},$$

Таким образом, два типа правительства (две сменяющие друг друга партии) различаются только в своих предпочтениях относительно предоставляемых общественных благ.

Политическая система описывается Марковским процессом с вероятностью перехода π в другое состояние. В данном случае чем больше значение π , тем более нестабильна рассматриваемая политическая система.

Обозначим через $x = g + f$ суммарный размер предоставляемых общественных благ. Частный сектор воспринимает вероятность проверки p_t и размер штрафных санкций ϕ_t как заданные¹, а эти переменные выбираются правительством в момент $t-1$. Эффективность налоговой системы определяется как раз этими параметрами p_t и ϕ_t , а эти параметры, в свою очередь, определяются государственными инвестициями в нало-

¹ Вероятность проверки в данном случае еще можно трактовать как вероятность быть пойманным при уклонении от налоговых обязательств.

говую систему в предыдущий момент времени. Таким образом, можно записать:

$$\begin{aligned} p_t &= p_t(\theta_{t-1}; ST); p_\theta > 0, p_{\theta\theta} < 0, \\ \phi_t &= \phi_t(\theta_{t-1}; ST); \phi_\theta > 0, \phi_{\theta\theta} < 0, \end{aligned} \quad (10)$$

где ST – вектор структурных факторов системы, которые влияют на вероятность выявления налоговых нарушений и на размер штрафных выплат. Например, высокая степень урбанизации населения, низкая доля сельского хозяйства и большая открытость экономики могут уменьшить издержки мониторинга и обработки информации. Будем считать, что эти факторы меняются достаточно медленно, и рассмотрим оптимальный размер государственных инвестиций в налоговую систему.

Согласно (*Aizenman, Jinjark, 2005*), в стационарном состоянии оптимальный выбор потребления, размера предоставляемых общественных благ, сеньоража и НДС является функцией затрат на мероприятия по повышению эффективности налоговой системы:

$$c^* = C(\theta), x^* = X(\theta), s^* = S(\theta), (\tau^a)^* = T(\theta), \quad (11)$$

причем $C'(\theta) > 0$, $X'(\theta) > 0$, $S'(\theta) < 0$, $T'(\theta) > 0$, а равновесные затраты на налоговую систему удовлетворяют следующим условиям первого порядка:

$$\beta U'[C(\theta)]C'(\theta) + \left[1 - \pi + \pi \frac{1 - \alpha}{\alpha} \right] X'(\theta) = 1 \quad (12)$$

Основные результаты модели можно записать следующим образом:

1. Если отсутствует политическая нестабильность или если различные типы властей проводят одну и ту же политику относительно выбора общественных благ (формально либо если $\pi = 0$, либо если $\alpha = 0,5$), то реализуется наиболее эффективная налоговая система. При этом соответствующее условие первого порядка (FB – first best) $\beta U'[C(\theta^{FB})]C'(\theta^{FB}) + X'(\theta^{FB}) = 1$

2. Чем более нестабильна политическая система (то есть чем больше значение вероятности π смены режима) и чем больше различий в политике выбора общественных благ (то есть чем больше значение $|\alpha - 0,5|$), тем более неэффективной оказывается налоговая система. Структурные факторы, которые увеличивают возможности уклонения от налогов, уменьшают фактические налоговые сборы.

Данная модель, вообще говоря, предсказывает высокое качество администрирования и, как следствие, высокую собираемость налога в эконо-

мических системах, характеризующихся высоким уровнем институционального развития. В то же время выделяется значимость стабильности политической системы, которая даже при плохом развитии остальных институтов может обеспечивать высокое качество администрирования.

2.2. Обзор эмпирических исследований качества администрирования НДС

На эффективность обложения НДС влияют многие факторы, которые не только сильно различаются в зависимости от страны, но и по-разному оцениваются в статистике различных стран. Поэтому проблема получения сопоставимой и надежной статистической информации является одним из основных объяснений того, почему межстрановых эмпирических исследований, посвященных анализу качества администрирования НДС, крайне мало.

В основе всех ниже описанных эмпирических исследований лежит оценка показателя качества администрирования НДС: в одних работах он называется эффективной базой налога, в других – С-эффективностью (*Ci-efficiency*), в третьих – эффективностью НДС. Несмотря на существующие расхождения в используемой терминологии и незначительные отличия в расчетах, в содержательном плане речь идет об одном и том же показателе (далее по тексту будем использовать для характеристики качества администрирования НДС любой из двух синонимов – эффективная база налога и С-эффективность (*Ci-efficiency*)), интерпретировать который можно двумя способами:

$$1. \text{ Этот показатель, равный } \frac{\text{Поступления НДС}}{\text{Ставка НДС} \times (\text{Конечное Потребление})},$$

говорит о том, какая доля базы (ВВП или конечного потребления) эффективно облагается налогом.

Ci-efficiency при одинаковой базе налогообложения и структуре ставок налога на добавленную стоимость показывает относительную эффективность администрирования НДС. Высокое значение С-эффективности предполагает равномерное применение НДС к широкой базе при эффективном администрировании налога, в то время как низкое значение данного коэффициента отражает размытую налоговую базу ввиду наличия освобождений или льготных ставок, а также низкий уровень его администрирования и связанный с этим высокий уровень уклонения от налога.

Сравнение качества администрирования НДС в различных странах

или в разные периоды времени с помощью данного показателя возможно только при соблюдении ряда допущений, которые могут быть наглядно представлены на условном примере.

Рассмотрим две произвольные закрытые страны A и B с одинаковой структурой производства и одинаковой базовой ставкой по налогу на добавленную стоимость. Предположим также, что в обеих странах наблюдается одинаковая структура межвременных предпочтений экономических агентов. Последнее допущение приводит к тому, что при равных объемах ВВП потребление в этих странах будет одинаково. Если ВВП стран различаются, то потребление будет отличаться пропорционально, так как отношение потребления к валовому доходу в них будет совпадать. Поскольку структуры производства (и, как следствие, потребления) в рассматриваемых странах идентичны, то и номинальные базы НДС в них одинаковы – с поправкой на масштаб (они будут пропорциональны ВВП). Если в обеих экономиках налоги собираются одинаково хорошо (качество администрирования в одной стране такое же, как и качество администрирования в другой), то величина сборов НДС в процентах ВВП будет одинаковой. В этом случае формальные показатели $Ci - efficiency$ будут равны. Если же в стране A качество администрирования НДС выше, чем в стране B , то и налога на добавленную стоимость в ней будет собрано больше, и, как следствие, $Ci - efficiency$ в стране A будет больше, чем аналогичный показатель в стране B .

Например, пусть в обеих странах ставка НДС установлена в размере 20%, но при прочих равных условиях, описанных выше, в стране A качество администрирования выше, чем в стране B . Это может привести к тому, что в стране A отношение НДС к конечному потреблению будет больше, чем в стране B . Так, если в стране A данное отношение составляет 0,1, а в стране B оно равно 0,05, то $Ci - efficiency_A = 0,5$, а $Ci - efficiency_B = 0,25$, т.е. в стране A налогом облагается 50% конечного потребления, а в стране B – 25%. В случае когда страны являются открытыми, различия в долях НДС в конечном потреблении могут объясняться не только различиями в уровнях качества администрирования налога: нужно еще контролировать различия в объемах импорта и экспорта обеих стран.

2. *$Ci - efficiency$ показывает, какой объем поступлений НДС в долях базы (ВВП или конечное потребление) приходится на 1 процентный пункт базовой ставки налога.*

Например, в 2007 г. объем поступлений НДС в процентах ВВП в Австрии и Испании составил 7,70 и 6,14% при базовой ставке НДС в 20 и 16% соответственно. Следовательно, каждый процентный пункт базовой

ставки обеспечивал в 2007 г. поступления налога в размере 0,39 и 0,38% ВВП соответственно, т.е. качество администрирования НДС в Австрии при прочих равных условиях (льготные ставки, объем освобождений и т.д.) несколько выше, чем в Испании.

Следует заметить, что большинство стран, применяющих НДС, имеют более чем одну ставку налога, а значит, оценка эффективности взимания НДС должна быть скорректирована с учетом того, что существуют товары, для которых ставка выше или ниже базовой. Однако в силу ограниченности эмпирических данных для сравнения различных экономик обычно используют базовые налоговые ставки. Кроме того, между странами существуют различия в базе, т.е. в определении облагаемых операций.

Таким образом, использовать показатель *Ci-efficiency* для сравнения качества администрирования НДС можно, вообще говоря, только при одинаковой налоговой базе и одинаковой структуре ставок. В противном случае этот показатель будет отражать не только эффективность администрирования, но и особенности определения базы. Для сравнения качества администрирования НДС в различных странах в разные периоды времени необходимо контролировать *Ci-efficiency* с помощью переменных, определяющих эти особенности. Так как сопоставимых данных для определения налоговых баз нет, то приходится мириться с тем, что *Ci-efficiency* отражает не только эффективность администрирования.

Одно из первых исследований по данной тематике принадлежит *Богетику и Хассану (1993)*, которые использовали данные 1988 г. для выборки из 34 стран, чтобы оценить факторы, определяющие эффективную базу НДС, измеряемую как отношение поступлений НДС к ВВП. Они пришли к выводу о том, что величина сбора НДС оказалась в среднем выше в странах, где действовала базовая ставка НДС, применявшаяся к относительно большей налогооблагаемой базе. Тем не менее, несмотря на то что подобный результат является ожидаемым, размер выборки не позволяет рассчитывать на должные асимптотические свойства.

Группа исследователей во главе с *Эбриллом (Ebrill, Bodin, Summers, 2001)* использовала межстрановое сопоставление для изучения С-эффективности (*Ci-efficiency*) НДС, определяемой как натуральный логарифм доли поступлений НДС от личного потребления, выраженной в процентах. На базе выборки от 40 до 89 стран они получили следующие результаты. Во-первых, С-эффективность НДС уменьшается по мере роста базовой ставки, что может быть объяснено увеличением числа применяемых освобождений, льготных ставок, ростом теневой экономики и прочими факторами, осложняющими администрирование налога, при уве-

личении базовой ставки. Во-вторых, эффективная база НДС была выше в странах с большей долей внешней торговли в ВВП, вероятно, ввиду простоты сбора НДС на импорт, по сравнению с другими товарами, облагаемыми НДС, а также из-за того, что в некоторых странах задержка возмещения НДС на экспорт не сокращала совокупного объема начисленного налога. Эбрилл и др. также обнаружили, что эффективная база НДС положительно, но слабо связана со сроком применения НДС в определенной стране, что, возможно, отражает положительное влияние опыта работы налоговых органов с этим видом налога. Уровень грамотности в стране положительно влияет на эффективную базу НДС в стране, причем данная зависимость является статистически значимой.

В работе (Edmiston, Bird, 2004) сделана попытка сравнения эффективности администрирования для некоторых стран с помощью таких показателей, как производительность НДС и эффективность НДС. Таблица 7 демонстрирует результаты этих сопоставлений.

Таблица 7

Производительность и эффективность НДС для некоторых стран

Страна	Ставка НДС в 2003 г.	Доля НДС в доходах правительства, %	Доля НДС в ВВП, %	Производительность НДС	Эффективность НДС
Аргентина	21	30,9	3,9	0,19	0,27
Боливия	14,9	37,1	5,4	0,36	0,47
Бразилия*	20,5	9,9	2,0	0,10	0,16
Канада*	7	13,4	2,7	0,38	0,67
Чили	19	44,4	8,0	0,42	0,64
Колумбия	16	42,3	4,5	0,28	0,44
Коста-Рика	13	25,2	4,6	0,35	0,53
Эль Сальвадор	13	52,8	5,6	0,43	0,50
Гватемала	12	45,8	4,5	0,38	0,45
Ямайка	15	36,5	9,2	0,61	0,93
Мексика	15	26,5	3,3	0,22	0,33
Никарагуа	15	32,5	9,3	0,62	0,70
Парагвай	10	43,2	4,4	0,44	0,54
Перу	18	45,9	6,4	0,36	0,50
Россия	20	21,3	6,7	0,33	0,49
Уругвай	23	30,2	7,8	0,34	0,46
Венесуэла	16	35,3	4,7	0,29	0,43
Среднее	15,5	34,5	5,4	0,36	0,50

* НДС только центрального правительства.

Источник: (Edmiston, Bird, 2004).

В представленной таблице производительность НДС означает отношение сборов НДС к ВВП, деленное на базовую номинальную

налоговую ставку, т.е. $\frac{\text{Поступления НДС}}{\text{ставка НДС} \times \text{ВВП}}$. Для стран, представлен

ных в таблице, каждый процентный пункт ставки НДС «собирает» в среднем поступления в размере 0,36% ВВП и варьирует от 0,1% для Бразилии до 0,62% для Никарагуа. В свою очередь, эффективность НДС в данной работе рассчитывается как отношение поступлений НДС к конечному потреблению, деленное на базовую ставку налога, т.е. как

$\frac{\text{Поступления НДС}}{\text{Ставка НДС} \times (\text{Конечное Потребление})}$. Эффективность НДС варьирует

от 0,16 для Бразилии до 0,93 для Ямайки¹. Хотя оба применяемых показателя налоговой эффективности имеют недостатки, они могут быть вычислены для большого числа стран на достаточно больших промежутках времени. Проведенный в исследовании анализ данных показал, что не существует никакой видимой взаимосвязи между эффективностью или производительностью НДС (которые сильно коррелируют между собой) и уровнем экономического развития. А поскольку только уровень экономического развития не может сам по себе объяснить качество администрирования НДС, возникает вопрос: какие именно переменные могут это сделать?

Так, в работе (McCarten, 2005) показывается, что такие факторы, как открытие экономики, уровень грамотности населения, издержки на открытие нового бизнеса, способны объяснить лишь 41%-ю долю дисперсии в регрессии НДС / (конечное потребление * базовая налоговая ставка). Кроме того, используя небольшую выборку переходных экономик, автор показал, что на эффективность НДС отрицательно и статистически значимо влияет уровень коррупции в экономике.

Более детальный эконометрический анализ детерминантов эффективности администрирования НДС представлен в работе (Aizenman, Jinjarak, 2005). Авторы использовали несбалансированную панель 44 стран (включая ряд развивающихся стран и стран с переходными экономиками) за период 1970–1999 гг. для выявления факторов, влияющих на эффективную базу НДС, рассчитываемую либо как отношение пос-

1 В работе (Jenkins, Kuo, Sun, 2003) получена оценка эффективности НДС для Сингапура, большая, чем 1. Авторы объясняют этот факт тем, что значительными налогами в этой стране облагаются туристы.

туплений НДС к производству ставки НДС и конечного потребления, либо как отношение поступлений НДС к производству ставки НДС и ВВП. Оказалось, что эффективность НДС положительно зависит от ВВП на душу населения, степени урбанизации, открытости экономики и политической стабильности. В то же время наблюдается отрицательная взаимосвязь между эффективной базой НДС и долей сельскохозяйственного сектора в экономике. В зависимости от спецификации объясненная доля дисперсии составляет от 55 до 67%. Наиболее значимыми переменными, по заключению авторов, являются степень урбанизации и уровень экономического развития (ВВП на душу населения). Немаловажно, что в работе также проверена устойчивость результатов оценки. Если из выборки исключаются высокоразвитые страны, коэффициенты при всех переменных сохраняют свои значимость и знак. Если же в выборке остаются только высокоразвитые экономики, то значимость сохраняют только ВВП на душу населения и доля сельского хозяйства, так как остальные переменные не сильно различаются между такими странами. Кроме того, авторами установлено отрицательное статистически значимое влияние неравенства населения в распределении доходов (измеряемого коэффициентом Джини) на эффективность НДС.

Однако на репрезентативность полученных Айзманом и Джинджером результатов, на наш взгляд, оказали негативное воздействие как используемые в расчетах не вполне сопоставимые данные, так и выдвинутые авторами допущения. В частности, показатели поступлений НДС были взяты из базы данных Университета Мичигана, где поступления НДС суммируются с поступлениями других налогов на потребление. Очевидно, что совокупные налоги на потребление могут значительно отличаться от поступлений НДС. Другим «узким местом» рассматриваемого исследования является то, что в условиях ограниченности данных о динамике базовых ставок НДС в странах выборки исследователи использовали для расчетов значения ставки за 2003 г., предполагая незначительность изменений ставки за период 1970–1999 гг. относительно уровня 2003 г. Однако это утверждение в значительной мере не соответствует реальности. Только в России ставка НДС существенно менялась несколько раз, начиная с введения НДС в 1992 г., когда она была установлена на уровне 28%, до 2004 г., когда ее размер был в очередной раз снижен до 18%. За период наблюдений во многих странах была изменена ставка НДС. Принимая во внимание тот факт, что ставка НДС является ключевой составляющей оптимизации НДС, полученные Айзманом и Джинджером результаты подлежат проверке в рамках дальнейшего нашего исследования.

2.3. Выявление факторов, влияющих на качество администрирования НДС

Эмпирическое тестирование гипотез о значимости тех или иных детерминантов качества налогового администрирования, предсказанных теорией, а именно уровня экономического развития, уровня институционального развития, требует данных по странам за различные периоды. Ниже представлены эмпирические оценки зависимости эффективности сборов налога на добавленную стоимость (в том смысле, в котором мы ее понимаем, и с теми оговорками, которые были сделаны выше) от определяющих ее факторов.

В качестве показателя эффективности налоговых сборов используем показатель $Ci - efficiency$, который равен отношению сборов НДС к произведению налоговой ставки на конечное потребление¹. Итак, для произ-

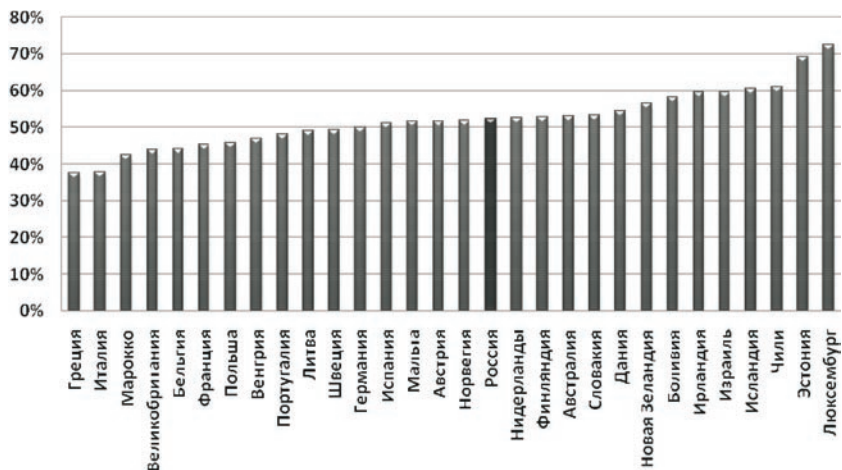
$$\text{вальной страны } i \text{ } Ci - efficiency_i = \frac{VAT_i}{rate_i \cdot CONSUMPTION_i}.$$

В нашем исследовании налоговые сборы НДС расширенного правительства брались из базы данных Government Finance Statistics Международного валютного фонда, а конечное потребление – из базы данных World Development Indicators Всемирного банка. Рисунок 2 показывает значение $Ci - efficiency$ для некоторых стран в среднем за период 2005–2006 гг. и положение России среди них. Из этого распределения можно сделать несколько выводов. Во-первых, Россия находится на уровне, сравнимом с уровнем развитых экономик (Австрия, Норвегия, Нидерланды, Финляндия). Во-вторых, распределение стран по качеству администрирования НДС не соответствует распределению стран по уровню экономического развития, о чем свидетельствует диаграмма рассеяния, которую представляет рис. 3². Связано это может быть с двумя причинами. Во-первых, может существовать множество других факторов, которые объясняют качество администрирования. Во-вторых, рассматриваемый показатель отражает не только различия в эффективности

1 При расчете показателя $Ci - efficiency$ для национальной экономики в целом целесообразно в качестве налоговой базы по НДС брать стоимостную оценку только конечного потребления в рыночных ценах за вычетом НДС, а не всей добавленной стоимости или ВВП. Это объясняется тем, что НДС является налогом на потребление и не используется для обложения инвестиционной деятельности (сумма налога по капитальным товарам подлежит возмещению (вычету)), результаты которой также отражаются в ВДС (ВВП) страны.

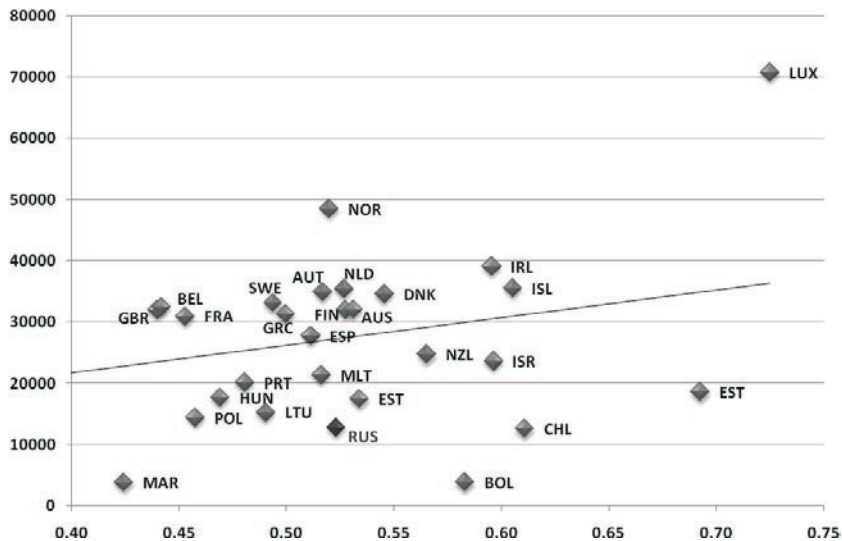
2 ВВП на душу населения взят из базы данных World Development Indicators Всемирного Банка.

2. АНАЛИЗ ПОДХОДОВ К ОЦЕНКЕ КАЧЕСТВА АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НДС



Источник: IMF, World Bank, расчеты авторов.

Рис. 2. Коэффициент собираемости (C_1 -efficiency) НДС (средние значения за 2005–2006 гг.)



Источник: IMF, World Bank, расчеты авторов.

Рис. 3. Диаграмма рассеяния показателя C_1 -efficiency (горизонтальная ось) и ВВП на душу населения по ППС, долл. (вертикальная ось), по состоянию на 2006 г.

администрирования, но и различия в налоговой базе рассматриваемых стран.

Базовая гипотеза нашего исследования состоит в том, что улучшение качества институтов вызывает рост эффективности сборов налога на добавленную стоимость. Если бы дизайн налога во всех странах был одинаковым, то различия в показателе *Ci-efficiency* характеризовали бы различия в эффективности администрирования НДС. Качество институтов можно характеризовать показателем подушевого ВВП. *Рисунок 3* показывает, что явной зависимости между этими двумя переменными не наблюдается. Следовательно, для того чтобы исследовать влияние качества институтов на эффективность администрирования НДС, необходимо контролировать ряд переменных, которые отражают различия в структуре налоговых ставок и налоговой базы. В то же время следует принимать во внимание, что эти же переменные могут отражать и различия в качестве администрирования налога.

Исходя из сказанного, следует модифицировать оценки показателя *Ci-efficiency* с помощью учета существующих различий в структуре налоговой базы (наличие и применение специальных налоговых режимов, объем предоставляемых освобождений), количестве и широте применения льготных (пониженных, нулевых) ставок¹, размерах теневого сектора, качестве общественных институтов и пр.

Ниже представлено описание показателей, используемых при построении регрессионных уравнений и формулировании основных гипотез, подлежащих эмпирической проверке:

1) Развитость институтов должна определять качество администрирования налогов; при более развитых институтах должно наблюдаться большее значение показателя *Ci-efficiency*. Выше было показано, что различия в ВВП на душу населения сами по себе не могут объяснить различие в *Ci-efficiency*, но при прочих равных условиях этот показатель должен оказывать статистически значимое положительное влияние. Для проверки данной гипотезы используется переменная ВВП на душу населения по ППС в постоянных ценах 2005 года (gdppc).

2) Величина ставки НДС (*rate*) должна, при прочих равных условиях, отрицательно влиять на показатель *Ci-efficiency*. Во-первых, обычно на практике высокая базовая ставка НДС предполагает более узкую налоговую базу, поскольку большое число товаров облагается по льготной ставке или пользуется освобождениями от НДС (в России действует более 60

¹ Наличие льготных ставок не только сокращает объем поступлений, но и приводит к усложнению налогового администрирования.

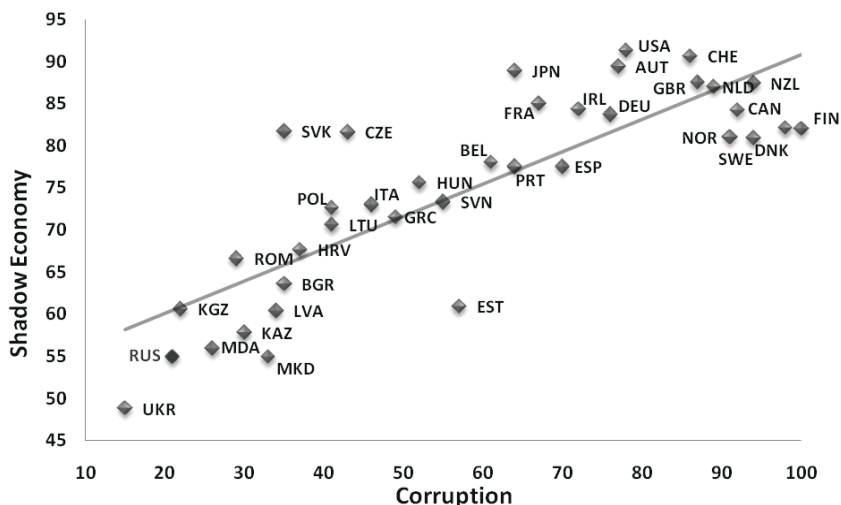
оснований для освобождений от уплаты налога). Во-вторых, чем больше величина налоговой ставки, тем больше стимулов к уклонению от выполнения налоговых обязательств (см. *Yitzhaki (1974); Sandmo (1987); Aizenman, Jinjarak (2005); McCarten (2005)*), что непосредственно влияет на эффективность администрирования.

3) В качестве показателя импортной ориентированности экономики используется отношение суммарного импорта к конечному потреблению (*imp_cons*). Между данным показателем и показателем *Ci-efficiency* можно предположить существование положительной зависимости (при прочих равных условиях), ввиду простоты сбора НДС на импорт, по сравнению с товарами внутреннего производства, облагаемыми НДС: объем поступлений налога должен быть выше для стран с более высокой долей импорта в ВВП (в конечном потреблении).

4) Чем больше доля теневого сектора и коррупция в стране, тем больше масштаб уклонения от уплаты налогов и тем ниже качество администрирования НДС. Расчет индикаторов теневого сектора и уровня коррупции представляет существенные трудности. Так, *Schneider (2005)* в своем исследовании представил данные по доле теневого сектора в ВВП по ряду стран за некоторые годы, однако в работе приводится довольно ограниченное число наблюдений. Ниже мы будем использовать индекс коррупции (*corruption*) из базы данных *Heritage Foundation*. Значения индекса варьируется от 0 до 100: чем больше значение индекса, тем выше качество функционирования институтов противодействия коррупции. *Рисунок 4* показывает диаграмму рассеяния индекса теневой экономики (чем выше значение индекса, тем меньше доля теневого сектора в ВВП) и индекса коррупции. Корреляция между этими двумя индексами составляет 82%, поэтому использование рассматриваемого индекса позволяет одновременно характеризовать как уровень коррупции, так и размеры теневой экономики.

5. Длительность использования НДС (*age*) должна положительно сказываться на качестве администрирования в связи с накоплением опыта работы налоговых органов и налогоплательщиков с данным налогом. Длительность использования налога определяет уровень развития институтов его администрирования.

6. В финансовом секторе существенная доля операций не облагается НДС, что предполагает отрицательное влияние переменной доля финансовых активов в ВВП на налоговые сборы. В то же время, уровень развития финансовых институтов должен коррелировать с уровнем развития других общественных институтов, в том числе администрирования налогов. Парная корреляция (*табл. 8*) говорит в пользу гипотезы о существовании положи-



Источник: Heritage Foundation, Schneider (2005), расчеты авторов.

Рис. 4. Диаграмма рассеяния индексов коррупции (по данным Heritage Foundation) и теневой экономики (по данным Schneider (2005)), по состоянию на 2002 г.

тельной зависимости между уровнем развития банковского сектора и объемом налоговых сборов вследствие отражения данной переменной влияния институтов на сбор налогов. Наша основная гипотеза заключается в том, что при прочих равных условиях, то есть при контроле за остальными переменными, доминирует положительное влияние. Для характеристики доли финансового сектора в структуре ВВП (развитости финансового сектора в экономике) используется показатель "Доля активов банковского сектора в ВВП (*assets_share*)"¹.

7. Доля сельского хозяйства в ВВП (*agriculture*) должна отрицательно влиять на уровень $Ci - efficiency$, потому что, во-первых, для этой отрасли в налоговом законодательстве обычно предусмотрено много преференций (применение льготных ставок и налоговых освобождений), и сбор налогов в этом секторе затруднен из-за наличия натурального хозяйства. Во-вторых, более высокое значение этого показателя означает преимущественно аграрную структуру экономики, что предполагает, в свою очередь, более низкое развитие общественных институтов².

1 База данных International Finance Statistics Международного Валютного фонда.

2 ВВП к конечному потреблению, ВВП на душу населения по ППС в ценах 2005 г. и доля сельского хозяйства в ВВП – данные World Development Indicators Всемирного Банка.

Выборка содержит данные по 33 странам: Аргентина, Австралия, Австрия, Бельгия, Боливия, Чили, Колумбия, Дания, Эстония, Финляндия, Франция, Германия, Греция, Венгрия, Исландия, Ирландия, Израиль, Италия, Литва, Люксембург, Мальта, Марокко, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Польша, Португалия, Румыния, Россия, Словакия, Испания, Швеция, Великобритания. Период наблюдений 1995–2007 гг., панель несбалансированная. В табл. 8 приведена матрица парных корреляций переменных, участвующих в анализе. Из этой таблицы видно, что с показателем $Ci - efficiency$ сильнее всего скоррелированы доля импорта в конечном потреблении (imp_cons) и доля банковских активов в ВВП ($assets_share$). Эти переменные также сильно коррелируют между собой. Самая сильная по модулю корреляция ($-0,84$) наблюдается между долей сельского хозяйства в ВВП ($agriculture$) и логарифмом ВВП на душу населения (ln_gdppc).

Таблица 8

Матрица парных корреляций переменных, используемых при оценке детерминантов эффективности сборов НДС

	Ci- efficiency	rate	imp_ cons	ln_ gdppc	corrup- tion	agri- culture	assets_ share	age
Ci-efficiency	1							
rate	-0,19	1						
imp_cons	0,55	-0,07	1					
ln_gdppc	0,18	0,08	0,30	1				
corruption	0,30	0,19	0,14	0,73	1			
agriculture	-0,20	-0,04	-0,25	-0,84	-0,60	1		
assets_share	0,45	-0,25	0,80	0,42	0,25	-0,28	1	
age	0,16	0,10	0,18	0,37	0,37	-0,38	0,31	1

Источник: IMF, World Bank, Heritage Foundation, расчеты авторов.

Для проверки высказанных предположений оценивались следующие эконометрические модели:

$$Ci - efficiency_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \ln GDPpc_{i,t} + \beta_2 rate_{i,t} + \beta_3 \frac{IMport_{i,t}}{Cons_{i,t}} + \beta_4 corrupt_{i,t} + \beta_5 age_{i,t} + \xi_{i,t}, \quad (13)$$

$$Ci - efficiency_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \ln GDPpc_{i,t} + \beta_2 rate_{i,t} + \beta_3 \frac{IMport_{i,t}}{Cons_{i,t}} + \beta_4 corrupt_{i,t} + \beta_5 age_{i,t} + \beta_6 \frac{Assets_{i,t}}{GDP_{i,t}} + \beta_7 agriculture_{i,t} + \xi_{i,t}, \quad (14)$$

$$\begin{aligned}
 Ci-efficiency_{i,t} = & \beta_1 + \beta_1 \ln GDPpc_{i,t} + \beta_2 rate_{i,t} + \\
 & + \beta_3 \frac{IMport_{i,t}}{Cons_{i,t}} + \beta_4 corrupt_{i,t} + \beta_5 age_{i,t} + \xi_{i,t}, \quad (15)
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 Ci-efficiency_{i,t} = & \beta_1 + \beta_1 \ln GDPpc_{i,t} + \beta_2 rate_{i,t} + \\
 & + \beta_3 \frac{IMport_{i,t}}{Cons_{i,t}} + \beta_4 corrupt_{i,t} + \\
 & + \beta_5 age_{i,t} + \beta_6 \frac{Assets_{i,t}}{GDP_{i,t}} + \beta_7 agriculture_{i,t} + \xi_{i,t}, \quad (16)
 \end{aligned}$$

$GDPpc_{i,t}$ – значение ВВП на душу населения по ППС в постоянных ценах 2005 года для i -й страны в t -ом году. Базовая гипотеза: коэффициент $\beta_1 > 0$;

$rate_{i,t}$ – величина базовой ставки НДС в i -й стране в t -ом году. Базовая гипотеза состоит в том, что коэффициент $\beta_2 < 0$;

$\frac{IMport_{i,t}}{Cons_{i,t}}$ – импортная ориентированность налоговой базы (отноше-

ние импорта i -й страны в t -ом году к значению конечного потребления этой страны в том же году). Базовая гипотеза: коэффициент $\beta_3 > 0$;

$corrupt_{i,t}$ – значение индекса коррупции для i -й страны в t -ом году. Базовая гипотеза: коэффициент $\beta_4 > 0$;

$age_{i,t}$ – длительность использования НДС для i -й страны в t -ом году, т.е. период времени с момента введения налога до t -ого года. Базовая гипотеза: коэффициент $\beta_5 > 0$;

$\frac{Assets_{i,t}}{GDP_{i,t}}$ – доля активов банковского сектора в ВВП для i -й страны в t -ом году. Базовая гипотеза: коэффициент $\beta_6 > 0$;

$agriculture_{i,t}$ – доля сельского хозяйства в ВВП для i -й страны в t -ом году. Базовая гипотеза: коэффициент $\beta_7 < 0$.

Мы оцениваем четыре уравнения, которые различаются между собой следующим образом. Уравнения (13) и (14) оцениваются на данных в виде пула, но в уравнении (14) по сравнению с уравнением (13) добавлены две дополнительные переменные: доля банковских активов в ВВП и доля сельского хозяйства в ВВП. Оценка модели с участием и отсутствием

этих переменных объясняется тем, что они сильно скоррелированы (коэффициенты корреляции по модулю более 0,8) с долей импорта в конечном потреблении и логарифмом ВВП на душу населения соответственно. Уравнения (15) и (16) оцениваются аналогично уравнениям (13) и (14), но с добавлением индивидуальных фиксированных эффектов.

В общем случае для каждой страны i влияние той или иной переменной из представленных в уравнениях (13)–(16) может быть свое, т.е. коэффициенты β могут быть разными для различных экономик (или различных групп стран), что вполне естественно. Кроме того, эти параметры могут меняться во времени t как для отдельной страны, так и для определенной группы стран в выборке. Поэтому для полноценного анализа необходимо было бы рассмотреть общую панельную модель с различными коэффициентами наклона и свободными членами для разных периодов и групп стран, после чего следует проверять гипотезы о равенстве коэффициентов и в случае неотвержения этих гипотез переходить к модели с большим числом степеней свободы.

Мы ограничимся лишь пул-регрессией и моделью с фиксированными индивидуальными эффектами по нескольким причинам. Во-первых, в выборке содержатся в основном достаточно развитые страны Западной и Восточной Европы и несколько развивающихся стран со средним уровнем дохода, включая Россию, поэтому можно ожидать, что для этих стран влияние макроэкономических переменных на Ci – efficiency будет примерно одинаково. Во-вторых, количество наблюдений не очень велико, и не для всех стран есть наблюдения за все периоды, поэтому получение устойчивых и состоятельных результатов при работе с наиболее общей моделью (с наименьшим количеством степеней свободы) не представляется возможным. Фиксированные, а не случайные индивидуальные эффекты выбраны потому, что для любой страны существует вполне конкретная индивидуальная характеристика, которая отличает ее от других стран. Таблица 9 показывает результаты оценок уравнений (13)–(16).

Таблица 9

Результаты оценок детерминантов эффективности сборов НДС

Зависимая переменная: качество администрирования Ci -efficiency				
	OLS (pool regression)		OLS, FE	
Constant	0,973*** (0,0912)	1,13*** (0,148)		
Ln_GDPpc	-0,0554*** (0,0102)	-0,0717*** (0,0148)	0,0943*** (0,0363)	0,0550 (0,0432)
Rate	-0,00737*** (0,00115)	-0,00602*** (0,00127)	-0,0122*** (0,00266)	-0,00987*** (0,00317)

окончание Таблицы 9

Зависимая переменная: качество администрирования <i>Ci-efficiency</i>				
	OLS (pool regression)		OLS, FE	
Import/ consumption	0,102*** (0,00976)	0,122*** (0,0157)	0,134*** (0,0281)	0,141*** (0,0297)
Corruption	0,00216*** (0,000257)	0,00199*** (0,000253)	0,000166 (0,000282)	-0,0000867 (0,000303)
Age	0,000289 (0,000415)	0,000173 (0,000423)	0,00105 (0,00120)	-0,000159 (0,00129)
Assets share		-0,00421 (0,00406)		-0,000465 (0,00716)
Agriculture		-0,00444** (0,00217)		-0,0110*** (0,00400)
Adjusted R ²	0,43	0,46		
R ² within			0,41	0,40
Number of Observations	277	255	277	255

Примечание. В скобках указаны стандартные ошибки. OLS – метод наименьших квадратов; OLS, FE – метод наименьших квадратов с фиксированными эффектами.

* Значимость на 10%-м уровне.

** Значимость на 5%-м уровне.

*** Значимость на 1%-м уровне.

Источник: расчеты авторов.

Из представленных результатов можно сделать следующие выводы:

1. Гипотеза о равенстве нулю коэффициента при логарифме ВВП на душу населения отвергается в трех спецификациях из четырех. В спецификации (16) эта гипотеза не отвергается, вероятно, из-за того, что присутствует сильная мультиколлинеарность переменных ВВП на душу населения и доли сельского хозяйства в ВВП. Удаление из модели (16) наиболее незначимых переменных (индекса коррупции, длительности использования НДС и доли банковских активов в ВВП) и оценка регрессии

$$\begin{aligned}
 Ci-efficiency_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 \ln GDPpc_{i,t} + \beta_2 rate_{i,t} + \\
 & + \beta_3 \frac{IMport_{i,t}}{Cons_{i,t}} + \beta_4 agriculture_{i,t} + \xi_{i,t}
 \end{aligned} \quad (17)$$

дают результаты, представленные в *табл. 10*.

Таблица 10

Результаты оценок детерминантов эффективности сборов НДС

Зависимая переменная: качество администрирования <i>Ci-efficiency</i>	
	OLS, FE
Constant	0,0551 (0,345)
Rate	-0,00951*** (0,00292)

окончание Таблицы 10

Зависимая переменная: качество администрирования <i>Ci-efficiency</i>	
	OLS, FE
Import/consumption	0,140*** (0,0271)
Ln_GDPpc	0,0572* (0,0324)
Agriculture	-0,0105*** (0,00385)
R ² within	0,40
Number of observations	263

Примечание. В скобках указаны стандартные ошибки. OLS – метод наименьших квадратов.

* Значимость на 10%-м уровне.

** Значимость на 5%-м уровне.

*** Значимость на 1%-м уровне.

Источник: расчеты авторов.

Из этих оценок видно, что гипотеза о равенстве нулю коэффициента при среднем значении логарифма ВВП на душу населения в спецификации (17) отвергается. Коэффициент положительный и значимый на уровне 10%.

Таким образом, коэффициент отрицателен в спецификациях пул-регрессий (значим на уровне 1%) и положителен (значим на уровне 5%) в спецификации (15) с фиксированными эффектами. Соответственно только модель с фиксированным эффектом свидетельствует в пользу гипотезы положительного влияния уровня экономического развития на качество администрирования НДС. По-видимому, это может быть объяснено тем, что различия в показателе *Ci-efficiency*, даже с учетом контроля остальных переменных, связаны с различиями не только в эффективности администрирования НДС, но и в структуре налоговой базы и налоговых ставок. Страны с более высоким показателем ВВП на душу населения могут обладать меньшим значением показателя *Ci-efficiency*, поскольку в этих странах может иметь место различная структура налоговой базы. В то же время если рассмотреть рост выпуска на душу населения во времени в каждой отдельно взятой стране, т.е. модель с индивидуальными фиксированными эффектами, то он будет сопровождаться ростом показателя *Ci-efficiency*. В пользу приведенного объяснения говорят оценки регрессий усредненных во времени переменных (*between* оценки)

$$\begin{aligned} \overline{Ci-efficiency}_i = & \beta_0 + \beta_1 \overline{\ln GDPpc}_i + \beta_2 \overline{rate}_i + \\ & + \beta_3 \left(\overline{\frac{Import}{Cons}} \right)_i + \beta_4 \overline{corrupt}_i + \beta_5 \overline{age}_i + \varepsilon_i, \end{aligned} \quad (18)$$

$$\begin{aligned}
 \overline{Ci - efficiency}_i &= \beta_0 + \beta_1 \overline{\ln GDPpc}_i + \\
 &+ \beta_2 \overline{rate}_i + \beta_3 \overline{\left(\frac{IMport}{Cons}\right)}_i + \beta_4 \overline{corrupt}_i + \\
 &+ \beta_5 \overline{age}_i + \beta_6 \overline{\left(\frac{Assets}{GDP}\right)}_i + \beta_7 \overline{agriculture}_i + \varepsilon_i
 \end{aligned} \tag{19}$$

Результаты оценок моделей (18) и (19) показывает табл. 11.

Таблица 11

Результаты between оценок детерминантов эффективности сборов НДС

Зависимая переменная: качество администрирования <i>Ci-efficiency</i>		
	OLS (between regression)	
Constant	1,02*** (0,259)	1,26*** (0,472)
Ln_GDPpc	-0,0627** (0,0306)	-0,0883* (0,0484)
Rate	-0,00741** (0,00330)	-0,00506* (0,00330)
Import/consumption	0,108*** (0,0292)	0,130** (0,0292)
Corruption	0,00294*** (0,000841)	0,00258*** (0,000866)
Age	-0,000804 (0,00124)	-0,000837 (0,00135)
Assets share		-0,00443 (0,0133)
Agriculture		-0,00632 (0,00659)
Adjusted R ²	0,43	0,42
Number of Observations	33	30

Примечание. В скобках указаны стандартные ошибки. OLS – метод наименьших квадратов.

* Значимость на 10%-м уровне.

** Значимость на 5%-м уровне.

*** Значимость на 1%-м уровне.

Источник: расчеты авторов.

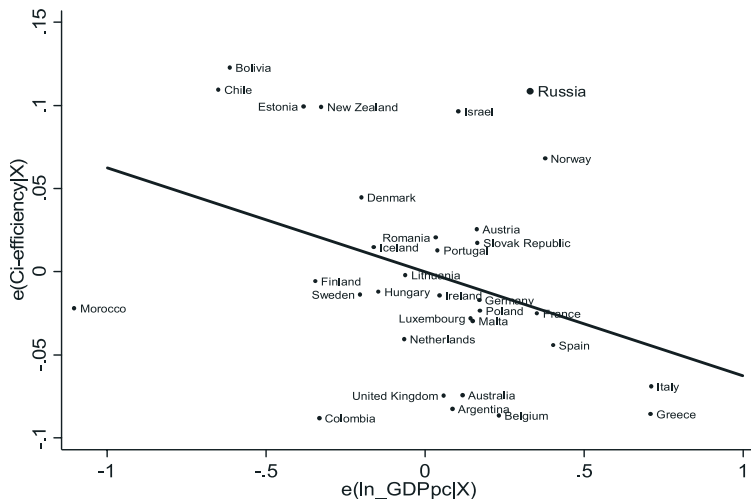
Таким образом, анализ межстрановой вариации показателя *Ci - efficiency* в зависимости от вариации средних во времени значений рассматриваемых объясняющих переменных показывает, что гипотеза о равенстве нулю коэффициента при среднем значении логарифма ВВП на душу населения отвергается. Коэффициент отрицательный и значимый на уровне 5%. Этот результат говорит в пользу гипотезы о том, что, судя по данной выборке, чем больше значение этого показателя в одной стране по сравнению с другой, тем меньше значение *Ci - efficiency*. Таким образом, можно заключить, что у каждой страны есть некоторые фиксированные характеристики, связанные, по-видимому, с различиями в определении базы налога и структуре дополнительных ставок, которые не учитыва-

ются в регрессиях (13) и (14). Эти фиксированные для каждой страны характеристики задают различия в показателе $Ci - efficiency$, причем таким образом, что межстрановой анализ показывает отрицательную зависимость, т.е. чем больше ВВП, тем меньшая доля потребления облагается налогом на добавленную стоимость. При различии ВВП двух стран на 1% различие в доле потребления, облагаемого налогом, составляет от $-0,063$ до $-0,089$ п.п.¹ в зависимости от спецификации.

Содержательная интерпретация такой межстрановой зависимости может заключаться в том, что более развитые страны имеют в силу исторического развития более сложный дизайн НДС, предполагающий несколько ставок и большее количество освобождений от налога, чем менее развитые. В то же время если контролировать эти фиксированные характеристики (что осуществляется при оценке модели с индивидуальными фиксированными эффектами), то влияние подушевого ВВП в среднем по странам получается положительным: при росте этого показателя во времени для отдельной страны растет и показатель $Ci - efficiency$. Усредненная по странам величина такого влияния составляет 0,09, т.е. при росте ВВП страны на 1% увеличение в доле потребления, облагаемого налогом, составляет 0,1 п.п. Так как для каждой страны можно предположить существование во времени более стабильной структуры налоговой базы, включая дополнительные ставки, чем для разных стран, положительную зависимость между $Ci - efficiency$ и подушевым ВВП можно интерпретировать как влияние происходящего во времени в отдельных странах улучшения качества институтов по сбору налога, т.е. увеличение эффективной базы налога за счет улучшения его администрирования. Возможно, в долгосрочной перспективе (30–40 лет и более) различия в подушевом ВВП между странами также приводят к аналогичным различиям в $Ci - efficiency$ (и между ними наблюдается положительная зависимость) из-за того, что индивидуальные характеристики за столь долгий период претерпевают соответствующие изменения. К сожалению, мы не можем проверить этот результат по причине отсутствия необходимых данных за достаточно длительный временной интервал.

Представленная ниже диаграмма рассеяния иллюстрирует описанную выше зависимость усредненного во времени для каждой страны показателя $Ci - efficiency$, очищенного от остальных факторов модели от среднего во времени для каждой страны логарифма ВВП на душу населения, также очищенного от влияния остальных переменных регрессии.

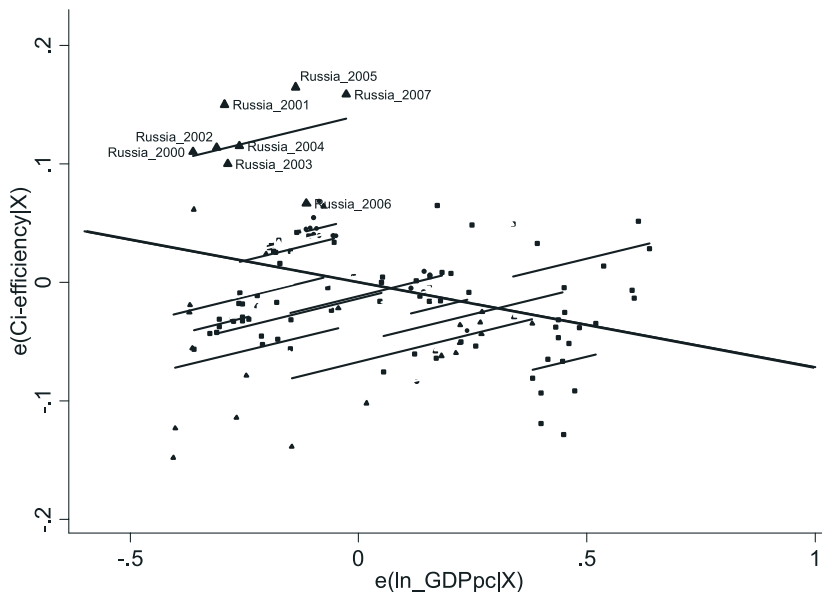
1 Например, если по одной стране в среднем за период $Ci - efficiency$ составляет 0,5, или 50%, то для другой страны, у которой ВВП на душу населения больше на 1%, чем в первой, а остальные параметры те же, $Ci - efficiency$ должен составлять примерно 49,9%.



Источник: расчеты авторов.

Рис. 5. Диаграмма рассеяния остатков регрессии Ci -efficiency на все переменные из регрессии (14), кроме логарифма ВВП на душу населения и остатков регрессии логарифма ВВП на душу населения на остальные переменные из этой регрессии

Представленный рис. 5 показывает, что средний во времени показатель Ci -efficiency, очищенный от влияния базовой ставки НДС, показателя отношения импорта к конечному потреблению, индекса коррупции, длительности использования НДС, отрицательно связан со средним во временем показателем логарифма ВВП на душу населения очищенным от влияния базовой ставки НДС, показателя отношения импорта к конечному потреблению, индекса коррупции и длительности использования НДС. При этом видно, что для России остаток регрессии показателя среднего за период 2000–2007 гг. (именно за эти годы есть данные для Российской Федерации) значения Ci -efficiency на перечисленные факторы являются достаточно высоким для ее остатка регрессии среднего значения подушевого ВВП на перечисленные факторы (то есть, очищенный показатель Ci -efficiency для России достаточно высок для ее очищенного показателя ВВП на душу населения). Фактическое значение среднего во времени показателя существенно больше его теоретического значения, то есть, для своих значений объясняющих факторов Россия демонстрирует достаточно высокое значение этого показателя.



Источник: расчеты авторов.

Рис. 6. Диаграмма рассеяния остатков регрессии Ci -эффективности на все переменные из регрессии (14), кроме логарифма ВВП на душу населения и остатков регрессии логарифма ВВП на душу населения на остальные переменные из этой регрессии

Рисунок 6 представляет собой диаграмму парного рассеяния остатков регрессии Ci -эффективности на все переменные, кроме логарифма подушевого ВВП, и остатков регрессии логарифма подушевого ВВП на остальные переменные (для спецификации (14), т.е. для пул-регрессии).

С помощью такого подхода можно проиллюстрировать влияние на показатель Ci -эффективности¹, очищенный от влияния всех переменных, кроме

1 В данном случае мы можем делать содержательные выводы в терминах именно уровней переменных, а не только остатков регрессий потому, что имеет место теорема Фриша-Во-Ловелла, которая заключается в следующем

Пусть у нас есть “длинная” регрессия $y = x_1^T \beta_1 + x_2^T \beta_2 + e$, где $x = \begin{pmatrix} x_1 \\ x_2 \end{pmatrix} \left\{ \begin{array}{l} \leftarrow k_1 \times 1 \\ \leftarrow k_2 \times 1 \end{array} \right.$, $\beta = \begin{pmatrix} \beta_1 \\ \beta_2 \end{pmatrix}$

Пусть $\hat{\beta} = \begin{pmatrix} \hat{\beta}_1 \\ \hat{\beta}_2 \end{pmatrix}$ – МНК-оценка длинной регрессии,

$\hat{e}_i = y_i - (x^T)_i \hat{\beta} = y_i - (x_1^T)_i \hat{\beta}_1 - (x_2^T)_i \hat{\beta}_2$ ее остатки. Рассмотрим три регрессии:

логарифма подушевого ВВП, самого логарифма ВВП на душу населения, вариация которого очищена от вариации остальных переменных. С одной стороны, видно, что в течение 2000–2007 гг. наблюдался рост разницы между фактическим и теоретическим (на основании пул-регрессии) значением показателя $Ci\text{-}efficiency$ за исключением существенного падения в 2006 г. вследствие изменения налогового законодательства. С другой стороны, *рис. 6* иллюстрирует различия в межстрановом и межвременном для каждой страны влиянии уровня экономического развития на показатель $Ci\text{-}efficiency$. На этом рисунке линия с отрицательным наклоном – оценка коэффициента при логарифме ВВП на душу населения в спецификации пул-регрессии (14), а множество линий с положительным наклоном (свой маркер для каждой страны) – оценка коэффициента при логарифме подушевого ВВП в спецификации регрессии с индивидуальными фиксированными эффектами (15).

Исходя из теоретической оценки, основанной на пул-регрессии, необъясненная часть (остаток от регрессии $Ci\text{-}efficiency$ на объясняющие факторы) показателя $Ci\text{-}efficiency$ была положительной и достаточно высокой при имевших место фактических доле импорта в конечном потреблении, уровне коррупции, размере налоговой ставки, уровне экономического развития, длительности использования налоговой системы, доле сельского хозяйства и банковских активов в ВВП в течение 2000–2007 гг., то есть сам уровень $Ci\text{-}efficiency$ все время находился выше своего теоретического значения. Отсюда следует, что в рамках рассмотренной модели Россия не очень хорошо объясняется по сравнению с другими странами. Мы объясняем различия в показателе $Ci\text{-}efficiency$ с помощью

$$y = x_1^T \gamma_1 + u_1, \quad (1)$$

$$x_2 = x_1^T \gamma_2 + u_2, \quad (2)$$

$$\hat{u}_1 = \hat{u}_2^T \beta_2 + e, \quad (3)$$

Тогда

1) $\hat{\beta}_2$ и \hat{e}_i – равны МНК-оценкам и МНК-остаткам регрессии (3) МНК-остатков регрессии

(1) (y на X_1) на МНК-остатки регрессии (2) (X_2 на X_1)

2) $\hat{\beta}_1$ равна МНК-оценке регрессии $y - x_2^T \beta_2$ на X_1 .

Из первого утверждения теоремы следует как то, что наклон регрессии остатков в точности совпадает с наклоном в базовой регрессии, так и то, что остатки в регрессии остатков в точности равны остаткам в базовой (длинной регрессии). Таким образом, если выбрать размерность β_2 равной единице, то есть, выделить одну переменную, то изобразив уже парную регрессию (3) на плоскости, мы получим не только тот же наклон оцененной прямой, но и такое же расстояние точек до этой прямой, как и расстояние наблюдений U до оцененной по МНК плоскости $x_1^T \hat{\beta}_1 + x_2^T \hat{\beta}_2 \dots$

четырёх причин: различия в фундаментальных показателях (объясняющие переменные модели); различия в дизайне налога (неучитываемый параметр в пул-регрессии); различия в неучтенной с помощью фундаментальных показателей эффективности администрирования налога; случайные ошибки, которые мы считаем малыми. Следовательно, существенное изменение отклонений фактического значения $Ci - efficiency$ от теоретического (то есть от объясненного фундаментальными факторами) объясняется либо изменением налогового законодательства, либо изменением качества администрирования, либо и тем и другим. Если происходит снижение положительной ошибки при отсутствии законодательных изменений, то это можно (если предположить, что не было неучтенного фактора, который улучшал ситуацию, а потом перестал действовать) интерпретировать как снижение качества администрирования налога. В то же время сильные изменения ошибок модели можно сопоставить с законодательными изменениями, так как эффективность администрирования налога не может резко повышаться или понижаться. Остаток от регрессии $Ci - efficiency$ на объясняющие факторы был достаточно высоким в течение 2002–2005 гг., но затем резко упал в 2006 г. Однако такое снижение в 2006 г. в значительной степени объясняется принятыми поправками в Налоговый кодекс (переход на обязательное использование метода начислений как при определении момента возникновения налоговых обязательств, так и при возникновении права на налоговый вычет, а также изменение порядка применения налоговых вычетов по НДС, уплаченному поставщикам и подрядчикам при осуществлении капитального строительства). Согласно расчетам, приведенным в таб. 4, зафиксированное в 2006 г. заметное сокращение поступлений в бюджет по данному налогу (до 5,68% ВВП в 2006 г. против 6,82% ВВП в 2005 г., то есть на 1,14% ВВП) объясняется изменением техники налогообложения. Поэтому данный результат (снижение различий между фактическим и теоретическим значением показателя $Ci - efficiency$ в 2006 году) не характеризует резкое снижение качества администрирования НДС, а возникает за счет изменения законодательства, неучтенного объясняющими переменными модели. Представленная выше таб. 6 показывает, что без налоговой реформы доля сборов НДС в ВВП постоянно росла бы на протяжении 2003–2007 гг.

2. Гипотеза о равенстве нулю коэффициента при ставке НДС отвергается. Коэффициент отрицателен и значим на уровне 1% во всех спецификациях. Это, в свою очередь, свидетельствует в пользу гипотезы о том, что величина номинальной налоговой ставки, при прочих равных условиях, отрицательно влияет на показатель $Ci - efficiency$.

3. Гипотеза о равенстве нулю коэффициента при отношении импорта к конечному потреблению отвергается на уровне значимости 1% во всех спецификациях (сам коэффициент положителен). Результаты говорят в пользу гипотезы о том, что чем больше значение этого отношения, тем выше собираемость налогов при прочих равных условиях.

4. Гипотеза о равенстве нулю коэффициента при индексе коррупции отвергается только в моделях без индивидуальных фиксированных эффектов. В этих моделях коэффициент положителен и значим на уровне 1%. Таким образом, только модели без индивидуальных эффектов свидетельствуют в пользу гипотезы о положительном влиянии прозрачности экономики (низкой доли теневого сектора) при прочих равных условиях на показатель *Ci-efficiency*. Возможно, это связано с тем, что индекс коррупции слабо меняется во времени для большинства стран, поэтому его влияние элиминируется при введении в регрессию индивидуальных эффектов вследствие существенной мультиколлинеарности с ними. Действительно, как показывают результаты оценки уравнений (18) и (19) (табл. 11), гипотеза о равенстве нулю коэффициента при среднем во времени значении индекса коррупции отвергается. Коэффициент положительный и значимый на уровне 1%. Результат говорит в пользу гипотезы о том, что чем больше значение этого показателя при переходе от одной страны к другой, тем больше значение *Ci-efficiency*. В то же время сам индекс коррупции для отдельно взятой страны меняется достаточно слабо во времени, по крайней мере, значительно слабее, чем он меняется при переходе от одной страны к другой. Таблица 12 показывает колеблемость (отношение стандартного отклонения к среднему значению) индекса коррупции для представленных в выборке стран во времени.

Таблица 12

Сопоставление во времени (1995–2007 гг.) колеблемости индекса коррупции для стран, участвующих в выборке

Страна	Колеблемость индекса коррупции во времени
Италия	0,302
Мальта	0,290
Марокко	0,190
Испания	0,182
Бельгия	0,171
Ирландия	0,170
Литва	0,151
Франция	0,126

окончание Таблицы 12

Страна	Колеблемость индекса коррупции во времени
Аргентина	0,124
Россия	0,120
Боливия	0,107
Греция	0,093
Польша	0,086
Австралия	0,074
Словакия	0,069
Германия	0,067
Израиль	0,065
Венгрия	0,063
Португалия	0,060
Румыния	0,053
Чили	0,040
Финляндия	0,036
Нидерланды	0,031
Эстония	0,028
Великобритания	0,027
Дания	0,027
Норвегия	0,024
Исландия	0,023
Австралия	0,023
Швеция	0,022
Люксембург	0,020
Среднее значение	0,092

Источник: Heritage Foundation, расчеты авторов.

Из этой таблицы видно, что колеблемость индекса коррупции во времени варьирует от 0,3 для Италии до 0,02 для Люксембурга, а среднее значение этого показателя равно 0,092. В то же время колеблемость среднего по времени значения индекса коррупции между странами составляет 0,524, т.е. в 5,7 раза больше средней колеблемости по странам и больше колеблемости любой из стран, представленных в выборке. Таким образом, влияние изменения индекса коррупции на изменения показателя *Ci – efficiency* отслеживается при межстрановом сопоставлении и не улавливается при межвременном сопоставлении.

5. Гипотеза о равенстве нулю коэффициента при длительности периода использования НДС не отвергается во всех спецификациях, то есть гипотеза отсутствия влияния опыта и традиций взимания НДС на качество его администрирования согласуется с эмпирическими данными. Возможно, это объясняется общей логикой догоняющего развития: странам, которые вводили НДС позже других, не приходилось проходить весь путь совершенствования его администрирования, учитывающий только собственный опыт. Введение НДС в таких странах представляло собой комплексное заимствование этого института у стран, отработавших в той или иной степени соответствующие методы его администрирования.

6. Гипотеза о равенстве нулю коэффициента при доле банковских активов в ВВП не отвергается во всех спецификациях. В то же время коэффициент корреляции показателя $Ci - efficiency$ и отношения банковских активов к ВВП равен 0,45. Незначимость влияния этой переменной во всех регрессиях, вероятно, объясняется очень большой корреляцией с показателем отношения доли импорта к конечному потреблению (0,80). Действительно, оценка исходных моделей (13) и (15), в которых показатель отношения импорта к конечному потреблению заменен на долю банковских активов в ВВП, т.е. оценка регрессий

$$Ci - efficiency_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \ln GDPpc_{i,t} + \beta_2 rate_{i,t} + \beta_3 \frac{Assets_{i,t}}{GDP_{i,t}} + \beta_4 corrupt_{i,t} + \beta_5 age_{i,t} + \xi_{i,t} \quad (20)$$

$$Ci - efficiency_{i,t} = \beta_i + \beta_1 \ln GDPpc_{i,t} + \beta_2 rate_{i,t} + \beta_3 \frac{Assets_{i,t}}{GDP_{i,t}} + \beta_4 corrupt_{i,t} + \beta_5 age_{i,t} + \xi_{i,t} \quad (21)$$

дает результаты, представленные в табл. 13.

Таблица 13

Результаты оценок детерминантов эффективности сборов НДС, уравнения (20)–(21)

Зависимая переменная: качество администрирования $Ci - efficiency$		
	OLS	OLS, FE
Constant	0,939*** (0,104)	-0,561 (0,367)
Ln_GDPpc	-0,0482*** (0,0115)	0,127* (0,0376)
Rate	-0,00577*** (0,00134)	-0,0139** (0,00278)
Assets share	0,0161*** (0,00266)	0,0135** (0,00646)
Corruption	0,00193*** (0,000285)	0,0000884*** (0,000305)

окончание Таблицы 13

Зависимая переменная: качество администрирования <i>Ci-efficiency</i>		
	OLS	OLS, FE
Age	0,000194 (0,000469)	0,00150 (0,00129)
Adjusted R ²	0,30	
R ² within		0,36
Number of Observations	272	30

Примечание. В скобках указаны стандартные ошибки. OLS, FE – метод наименьших квадратов с фиксированными эффектами.

* Значимость на 10%-м уровне.

** Значимость на 5%-м уровне.

*** Значимость на 1%-м уровне.

Источник: расчеты авторов.

Эти оценки показывают, что гипотеза о равенстве нулю коэффициента при доле банковских активов в ВВП отвергается, если из регрессии удалить сильно скоррелированный с этой долей показатель отношения импорта к конечному потреблению. Такой результат согласуется с теоретической гипотезой, согласно которой положительное влияние на качество администрирования НДС уровня развития финансовых институтов доминирует над отрицательным влиянием доли финансовых активов в ВВП, возникающим за счет того, что в финансовом секторе вообще и в банковском секторе в частности существенная доля операций не облагается НДС.

7. Гипотеза о равенстве нулю коэффициента при доле сельского хозяйства в ВВП отвергается в обеих моделях (14) и (16). В спецификации (14) коэффициент отрицателен и значим на уровне 5%, в спецификации (16) коэффициент отрицателен и значим на уровне 1%. Это свидетельствует в пользу гипотезы отрицательного влияния размеров сельского хозяйства на качество администрирования НДС. В то же время при оценке регрессии (19) усредненных во времени переменных коэффициент при доле сельского хозяйства в ВВП не значим. Следует заметить, что колеблемость среднего во времени значения доли сельского хозяйства между странами составляет около 0,79, а колеблемость доли сельского хозяйства в общем массиве данных (в пуле) примерно такая же – 0,80. Кроме того, корреляция среднего во времени значения доли сельского хозяйства и среднего во времени значения *Ci-efficiency* составляет –0,30, что по модулю больше, чем корреляция между этими показателями на общем массиве данных (–0,20, см. табл. 8). По-видимому, незначимость в модели (19) связана с небольшим числом наблюдений. Из-за этого зависи-

мость отслеживается как в пуле (спецификация (14)), так и в модели с индивидуальными фиксированными эффектами (спецификация (16)), но не улавливается при чисто межстрановом сопоставлении, где в соответствующей модели используется 30 точек и 7 переменных.

* * *

Из проведенного сравнительного анализа качества администрирования НДС в странах ОЭСР и в России можно сделать следующие содержательные выводы.

Во-первых, сборы НДС по отношению к ВВП в России примерно соответствуют доле сборов НДС в странах ОЭСР, т.е. в одних странах (например, в Дании, Швеции, Финляндии) этот показатель больше, а в других – меньше (например, в Италии, Испании, Чехии), чем в России.

Во-вторых, выявлены факторы, которые определяют качество администрирования НДС. На основе эмпирического анализа можно сделать вывод, что перспективы повышения качества администрирования НДС в России, на наш взгляд, лежат на следующих направлениях:

1) Повышение качества институтов. На изучаемом промежутке времени при учете индивидуальных страновых характеристик уровень институционального развития, характеризуемый уровнем подушевого ВВП, положительно влияет на эффективность администрирования НДС: зависимость показателя *Ci-efficiency* от ВВП на душу населения во времени положительная. Отрицательная зависимость *Ci-efficiency* от подушевого ВВП, полученная при межстрановых сопоставлениях, по-видимому, связана с тем, что в развитых странах вследствие длительного периода применения налога налоговых льгот и различных ставок больше, чем в развивающихся, которые при введении НДС учитывали примеры лучшей практики. Если бы удалось учесть такие различия в дизайне налога, то, вероятно, зависимость была бы положительной. Можно предположить, что в долгосрочной перспективе структура налоговых ставок и налоговой базы выравниваются для разных стран, что приводит к распределению *Ci-efficiency* в соответствии с уровнем подушевого ВВП. Однако в нашем исследовании это выяснить не удалось из-за отсутствия данных за длительный временной интервал. Таким образом, при росте уровня экономического развития растет и качество администрирования НДС, однако эта тенденция имеет место при отказе от введения дополнительных льгот, так как это, помимо прямых потерь, усложняет дизайн налога и снижает качество его администрирования. В 2000-2008 гг. экономический рост российской экономики сопровождался падением качества ин-

ституты в целом, например, института защиты от коррупции. По-видимому, институты налогового администрирования при этом улучшались. Усилия, направленные на рост этих институтов (например, формирование прозрачного налогового законодательства по НДС при осуществлении электронной торговли) будут приводить к увеличению качества администрирования НДС. В то же время, плохая общая институциональная среда будет неминуемо тормозить развитие отдельного института, поэтому в долгосрочной перспективе необходимым условием высокого качества администрирования является развитие институтов.

2) Увеличение базовой ставки НДС, при прочих равных условиях, отрицательно влияет на показатель *Ci-efficiency*, так как, чем больше величина налоговой ставки, тем больше стимулов к уклонению от выполнения налоговых обязательств. Кроме того, если увеличение базовой ставки будет сопровождаться расширением льгот, то эффективная база будет сокращаться. Выявленная зависимость может объясняться тем, что законодательства многих стран при более высоких базовых ставках НДС предполагают более узкую налоговую базу и большее количество льготных ставок. Таким образом, снижение ставки налога на добавленную стоимость будет повышать его собираемость, поскольку больший размер базовой ставки означает, как правило, большее количество льготных ставок и различных налоговых освобождений. Следовательно, качество администрирования будет повышаться, если снижать ставку одновременно с ликвидацией льготных ставок и уменьшением числа освобождений (например, сокращение перечня освобождений до «стандартных» освобождений по ОЭСР, таких как общественные и квазиобщественные блага). Принятие таких мер, как снижение базовой ставки, может привести к некоторому снижению бюджетных доходов от налога на добавленную стоимость, но в то же время обеспечит повышение его нейтральности и эффективности, в частности, за счет снижения издержек для налогоплательщиков, связанных с исполнением налогового законодательства.

3) Доля импорта в конечном потреблении. Результаты эмпирических оценок показывают положительную связь между показателем *Ci-efficiency* и импортной ориентированностью экономики. С ростом импортной ориентированности можно ожидать рост собираемости НДС ввиду простоты сбора НДС на импорт, по сравнению с другими товарами, облагаемыми НДС. В результате объем поступлений налога выше для стран с высокой долей импорта в ВВП, а также для отдельно взятой страны объем поступлений НДС увеличивается при росте этого показателя во времени. По всей видимости, в России в дальнейшем будет проис-

ходить рост импорта из-за реального укрепления национальной валюты. Поскольку администрировать импорт значительно проще, то будет иметь место некоторое увеличение собираемости НДС.

4) С уменьшением доли сельского хозяйства в ВВП росту эффективности администрирования НДС вследствие того, что более высокое значение этого показателя означает преимущественно аграрную структуру экономики, что предполагает более низкий уровень развития общественных институтов. Кроме того, такая зависимость, подтвержденная эмпирически, объясняется наличием для этой отрасли в налоговом законодательстве множества преференций (применение льготных ставок и налоговых освобождений). Развитие общественных институтов и рост подушевого ВВП будет неминуемо сопровождаться снижением аграрного сектора в экономике.

5) Снижение коррупции и доли теневого сектора в ВВП может оказать положительное влияние на качество администрирования НДС в долгосрочной перспективе, хотя в краткосрочной перспективе такая зависимость и не наблюдается. Согласно результатам эмпирического анализа, развитость институтов предотвращения коррупции положительно влияет на качество администрирования НДС при межстрановом сопоставлении и не оказывает влияния при межвременном анализе, что, по-видимому, связано с тем, что за рассматриваемый в исследовании промежуток времени (1995-2007 гг.) институт защиты от коррупции в странах не изменялся столь существенно и межвременные различия значительно меньше межстрановых различий.

6) Уровень развития финансовых институтов положительно влияет на качество администрирования, но при интерпретации следует принимать во внимание его возможное отрицательное влияние, вызываемое тем, что в финансовом секторе существенная доля операций не облагается НДС, что, по-видимому, ослабляет рассматриваемую тенденцию. Результат справедлив как для межстранового, так и для межвременного сопоставлений.

В-третьих, с учетом контроля за объясняющими факторами эффективность налоговых сборов в Российской Федерации росла в течение 2002–2005 гг., но затем резко упала в 2006 г. (величина поступлений в 2006 г. упала до 5,68% ВВП – ниже уровня 2002 г., после чего опять поднялась до достаточно высокого уровня в 2007 г., хотя и более низкого, чем в 2005 г., – 6,82% ВВП). В большой степени падение поступлений связано с переходом на обязательное использование метода начислений как при определении момента возникновения налоговых обязательств, так и

при возникновении права на налоговый вычет, а также из-за изменения порядка применения налоговых вычетов по НДС, уплаченному поставщикам и подрядчикам при осуществлении капитального строительства. Можно заключить, что спад 2006 г. не характеризует резкого снижения качества администрирования НДС, а возникает за счет перехода к новому дизайну налога.

3. Оценка бюджетных последствий существующих вариантов реформирования НДС в России в условиях 2010 г.

Проблемы администрирования НДС и резкое снижение доходов от налога (в 2006 г.) в условиях благоприятной конъюнктуры мировых сырьевых рынков, относительно быстрого экономического роста и увеличения налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации для некоторых специалистов стали аргументом для обоснования необходимости снижения базовой ставки НДС до уровня 12–13% с одновременной ликвидацией пониженной ставки НДС¹. Ряд экспертов, в частности, специалисты «Деловой России», «ОПОРА», активно обсуждают возможность замены НДС на налог с продаж либо перехода к взиманию НДС на основе балансового метода². По их мнению, такие меры могут позволить существенным образом повысить инвестиционную активность предприятий обрабатывающего сектора экономики и будут способствовать инновационному развитию производств с высокой добавленной стоимостью на территории страны.

В этой связи представляется актуальным прогнозирование возможных последствий для бюджетной системы страны реализации следующих вариантов реформирования НДС:

- 1) установление единой ставки НДС на уровне 12%;

1 Минэкономразвития России предлагало снизить ставку налога с 18 до 12%, что, по мнению замминистра С. Воскресенского, станет важнейшим шагом к выстраиванию такой налоговой системы, «где налоги будут браться не на этапе инвестиций и производства, а на этапе, когда налогоплательщики уже начинают зарабатывать деньги» (Эксперт. 28 апреля 2008 г. № 17 (606)).

2 <http://taxpravo.ru/news/taxpravo/article8515?mode=print>; <http://www.lexim.ru/news/9234/> и др.

- 2) замена НДС налогом с продаж;
- 3) переход к взиманию НДС на основе балансового метода.

3.1. Бюджетные последствия снижения ставки НДС

3.1.1. Анализ обоснованности предпосылок снижения ставки НДС как способа повышения его собираемости

Как было показано на *рис. 2*, качество администрирования НДС налоговыми и таможенными органами в России выше средневропейского уровня даже без учета существенных различий в структурах экономик, их международной специализации, величины теневого сектора, различий в наборе налоговых преференций и льгот. Поэтому, несмотря на существование зависимости между снижением ставки налога и повышением уровня его собираемости, крайне трудно прогнозировать, в какой степени это положение может быть применимо к системе администрирования НДС в России и какие могут быть временные лаги между снижением ставки и ростом собираемости.

Следует отметить, что рост собираемости зависит в первую очередь от полноты налоговой базы, для чего требуется минимизировать существующие освобождения по НДС (сейчас существует более 60 оснований для получения освобождений от уплаты НДС), а также от возможности применения единой ставки налога, повышения качества контрольной работы налоговых органов, от сокращения масштабов теневой экономики. Кроме того, при широкой базе легче администрировать НДС и труднее от него уклоняться. Зависимость между ставкой налога и эффективностью определяется политическим выбором: при низкой ставке политически легче законодательно определить широкую налоговую базу.

На основе анализа опыта взимания НДС в странах ЕС в последние два десятилетия явные случаи повышения собираемости при снижении ставки этого налога убедительно не документированы. Снижение ставки НДС с 20 до 18% с 2004 г. в России также не способствовало улучшению собираемости: сокращение доходов бюджета примерно соответствовало снижению ставки НДС (доходы сократились на 6% при уменьшении ставки на 10%).

Как показано в *табл. 14*, базовая ставка НДС, действующая в настоящее время в России, близка к тем, которые применяются в большинстве стран Западной и Восточной Европы. Уровень ставки в таких странах (Белоруссия, Германия, Нидерланды, Италия, Китай, Украина, Франция

и др.) варьирует в диапазоне 17–20%. Среди стран ОЭСР ставка НДС в 12% и менее действует лишь в 6 странах: Япония, Канада – наряду с налогом с продаж, Швейцария, Новая Зеландия, Корея, Австралия.

Более того, страны ОЭСР, которые ввели у себя налог на добавленную стоимость, редко снижали его базовую ставку и, как правило, были весьма осторожны в масштабах ее корректировки. Из 30 стран ОЭСР в период с 1995 по 2007 г. 16 увеличивали ставку НДС (некоторые даже дважды) и лишь 5 незначительно снизили ее. Причем в трех странах из этих пяти (Венгрия, Чехия, Словакия) снижение осуществлялось на 3–5 процентных пункта, но первоначальное значение базовой ставки было на уровне 22–25%. Таким образом, в этих странах сейчас действует ставка НДС не ниже 19%. В Канаде и Франции снижение составило лишь 1%.

Таблица 14

Динамика изменения базовой ставки НДС в странах ОЭСР, %

	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
Австралия	–	–	–	–	–	10	10	10
Австрия	16	18	20	20	20	20	20	20
Бельгия	18	16	19	19	20,5	21	21	21
Великобритания	8	15	15	15	17,5	17,5	17,5	17,5
Венгрия	–	–	–	25	25	25	20	20
Германия	11	13	14	14	15	16	16	19
Греция	–	–	–	18	18	18	19	19
Дания	15	22	22	22	25	25	25	25
Ирландия	19,5	25	23	23	21	21	21	21
Исландия	–	–	–	22	24,5	24,5	24,5	24,5
Испания	–	–	–	12	16	16	16	16
Италия	12	15	18	19	19	20	20	20
Канада	–	–	–	–	7	7	7	6
Корея	–	10	10	10	10	10	10	10
Люксембург	10	10	12	12	15	15	15	15
Мексика	–	10	15	15	15	15	15	15
Нидерланды	16	18	19	18,5	17,5	17,5	19	19
Новая Зеландия	–	–	–	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Норвегия	–	20	20	20	20	23	25	25
Польша	–	–	–	–	22	22	22	22

окончание Таблицы 14

	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
Португалия	–	–	–	17	17	17	21	21
Словакия	–	–	–	–	23	23	19	19
США	–	–	–	–	–	–	–	–
Турция	–	–	–	10	15	17	18	18
Финляндия	–	–	–	–	22	22	22	22
Франция	20	17,6	18,6	18,6	20,6	20,6	19,6	19,6
Чехия	–	–	–	–	22	22	19	19
Швеция	17,65	20,63	23,46	23,46	25	25	25	25
Швейцария	–	–	–	–	6,5	7,5	7,6	7,6
Япония	–	–	–	3	3	5	5	5

Источник: OECD Revenue Statistics, VAT Rates Applied in the Member States of the European Community: Situation at 1st July 2008 // DOC.2441/2008 – EN European Commission Taxation and Customs Union.

По своей сути НДС является налогом на потребление и не облагает инвестиции предприятий, поэтому аргумент о необходимости реформирования налога в связи его дестимулирующим влиянием на инвестиционную активность предприятий реального сектора обоснован, на наш взгляд, весьма слабо. Рассмотрим три возможных варианта приобретения инвестиционных товаров предприятиями.

Ситуация 1. В случае когда инвестиционные товары поступают в качестве объектов имущественного взноса в уставный капитал или вклада по договору простого товарищества, такая передача имущества носит инвестиционный характер и в соответствии со п. 3 ст. 39 НК не признается реализацией, а значит, согласно п. 2 ст. 146 НК и п. 7 ст. 150 НК не подлежит обложению НДС.

Ситуация 2. Более типичной является ситуация, когда предприятие решает проблему инвестиционного развития собственными силами, приобретая основные фонды. В этом случае предприятие получает возможность принятия к вычету НДС, уплаченного при покупке инвестиционных товаров (применяется общий порядок получения вычетов).

Ситуация 3. В случае когда инвестиционные товары предназначаются для осуществления операций, не подлежащих обложению НДС, либо приобретаются лицами, не являющимися плательщиками налога (или освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога), уплаченный НДС не подлежит вычету, а

учитывается в стоимости инвестиционных товаров. Статья 149 НК устанавливает закрытый перечень осуществляемых на территории страны операций, которые освобождаются от обложения НДС. Более того, организации, применяющие специальные налоговые режимы, также освобождаются от обязанностей по уплате НДС. Следовательно, в этой ситуации «возврат»¹ уплаченного входного НДС осуществляется через амортизационные отчисления.

Таким образом, НДС непосредственно не оказывает влияния на инвестиционную активность предприятий. А потому снижение ставки НДС может способствовать лишь незначительной экономии временно отвлекаемых денежных средств, направленных на уплату входного НДС при приобретении инвестиционных товаров (при условии, что речь идет, например, о рынках неэластичного спроса на средства производства).

Более того, по результатам анализа рынка инвестиций в России можно рассчитать показатель, характеризующий инвестиционную активность и представляющий собой отношение инвестиций в основной капитал к созданной в отрасли добавленной стоимости соответствующего года. Результаты проведенного нами расчета средних за период 2002–2007 гг. значений данного показателя представлены на *рис. 7*.

Как видно на *рис. 7*, инвестиционную активность традиционно сохраняли отрасли российской экономики, обладающие в первую очередь растущим спросом на свою продукцию (работы, услуги): транспорт и связь, производство электроэнергии, добыча полезных ископаемых и пр. В случае снижения ставки НДС едва ли существенным образом изменится отраслевая структура инвестиций. Более того, учитывая, что выигрыш от снижения ставки будет распределен между производителем и потребителем, можно предположить, что высвобожденные средства (экономия в 2–3 п.п. ставки НДС) даже при условии их получения обрабатывающими отраслями едва ли соизмеримы с потребностями в «тотальной модернизации этих отраслей» и развитии инновационных секторов российской экономики. Более того, в условиях непредсказуемости направлений использования предприятиями высвобожденных средств направление ставки может не повлечь сколько-нибудь существенных макроэкономических эффектов.

Характерной особенностью российской экономики является высокая доля теневого сектора и масштабное уклонение от налогообложения, в

1 Ставка налога на прибыль позволяет получить дополнительную экономию от величины уплаченного НДС и учтенного в стоимости инвестиционных товаров (при действующей ставке налога на прибыль до 20% от суммы уплаченного НДС).



Источник: расчеты авторов по данным Росстата.

Рис. 7. Показатель инвестиционной активности отраслей экономики РФ, среднее значение за период 2002-2007 гг. (раз)

результате чего добросовестные налогоплательщики вынуждены конкурировать с «нечестными» налогоплательщиками. В этих условиях первые, очевидно, получают некоторые выгоды от снижения ставки НДС, если это снижение не будет сопровождаться повышением уровня других налогов (что возможно лишь в условиях значительного профицита бюджета).

Предприятия, уклоняющиеся от налогов, можно разделить на две категории:

- 1) те, которые действуют как в формальном, так и в теневом секторах экономики;
- 2) те, которые работают полностью вне формальной экономики.

Первая категория, таким образом, состоит из зарегистрированных в налоговых инспекциях предприятий, которые платят взносы на обязательное страхование, налог на прибыль, налог на имущество и выполняют другие налоговые обязательства. Часть их производства тем не менее не декларируется. Во второй категории все производство осуществляется незарегистрированными фирмами, которые соответственно не платят НДС, налог на прибыль или любые другие виды налогов либо

обязательных платежей. Очевидно, что для второй категории производителей, действующих исключительно в рамках теневой экономики, снижение ставки НДС не является достаточным стимулом к выходу из «тени». Вся их деятельность не декларируется, соответственно эти предприятия уклоняются от уплаты всех налогов. Именно поэтому основная причина их принадлежности к теневой экономике не НДС, а полное отсутствие в этой сфере каких-либо налогов и социальных платежей и (или) запрещенный характер деятельности.

Следовательно, снижение ставки НДС может оказать влияние только на те предприятия, которые имеют правовой статус, но частично действуют в рамках теневой экономики. Предполагая, что основное бремя по уплате НДС лежит на потребителе и для предприятия оно не слишком тяжело, выход последнего из «тени» означает необходимость показать свои реальные обороты и, таким образом, признать обязательства также по прямым налогам (налог на прибыль, ЕСН и т.д.). Некоторое снижение НДС вряд ли является достаточной премией, компенсирующей возникающие здесь новые обязательства.

Очевидно, что решение проблемы теневого сектора выходит далеко за рамки вопросов администрирования НДС и других налогов и нуждается в принятии комплексной системы мер по всем сферам и направлениям контрольно-надзорной и регулирующей деятельности.

3.1.2. Расчет объема выпадающих бюджетных доходов вследствие снижения ставки НДС

Известно, что экономическое налоговое бремя может существенно отличаться от налогового бремени, предписываемого законодательством. Не всегда лицо, которое согласно законодательству формально является плательщиком налога, на самом деле несет налоговое бремя, т.е. является тем, чье благосостояние уменьшается в результате существования налога. Отличия экономического налогового бремени от законодательного налогового бремени возникают из-за изменений в поведении агентов и последующего изменения равновесных цен, объемов производства и потребления.

С определенной условностью можно говорить о том, что участник рынка (потребитель и поставщик), который имеет относительно меньшую ценовую эластичность спроса (предложения), несет относительно большее налоговое бремя независимо от того, кто платит налог юридически. Другими словами, сегмент рынка, который может лучше коррек-

тировать свое поведение в ответ на введение налога, несет более низкое налоговое бремя. При этом не имеет значения, кто формально облагается налогом – потребители или производители; экономическое налоговое бремя распределяется в зависимости от наклонов кривых спроса и предложения.

Если спрос не эластичен по цене, тогда как предложение эластично, потребители несут всю полноту налогового бремени. То же самое верно, т.е. вся тяжесть налога ложится на потребителей, и при бесконечной эластичности предложения (т.е. поставщики готовы поставить любое нужное количество товара по некоторой цене), тогда как эластичность спроса ограничена. Отметим, что эластичность предложения практически не ограничена в небольшой открытой экономике при условии, что налогооблагаемый товар обращается на мировом рынке.

Наоборот, если предложение фиксировано, т.е. его эластичность равна нулю, тогда как эластичность спроса положительна, все налоговое бремя падает на производителей. Также весь налог ложится на производителя при бесконечной эластичности спроса (по фиксированной цене потребители готовы купить любое количество товара), тогда как эластичность предложения ограничена.

Таким образом, можно говорить о том, что выгоды от снижения ставки будут распределены обратно пропорционально величине ценовой эластичности реагирования субъектов хозяйствования на рынке, поэтому в среднесрочном периоде общая сумма экономии по налогу при снижении его ставки может быть разделена между населением и бизнесом в некоей сложившейся исходя из эластичностей спроса и предложения, пропорции, индивидуальной для рынка каждого товара. Однако в более отдаленной перспективе выгоды от снижения НДС преимущественно получают потребители, так как эластичность предложения в долгосрочном периоде будет стремиться к бесконечности.

Принимая во внимание всю условность последующих допущений, мы рассмотрели три модельных сценария в динамике на 3 года.

1-й сценарий предполагает, что в результате снижения ставки НДС до 12% цены снизятся на величину снижения ставки, а всю выгоду от снижения ставки получат потребители. Такая ситуация характерна для рынков совершенно эластичного предложения или неэластичного спроса.

2-й сценарий предполагает, что цены останутся без изменений (рынки совершенно эластичного спроса или неэластичного предложения), а весь выигрыш от снижения ставки НДС получат производители.

3-й сценарий предполагает, что цены снизятся на половину величины

снижения ставки, а выгоды от снижения ставки потребитель и производитель разделят между собой поровну.

При этом мы предполагаем, что эластичность рынков в среднесрочном периоде остается неизменной для каждого из предложенных сценариев.

Алгоритм расчета бюджетных последствий от снижения ставки налога можно описать для рассмотренных сценариев следующим образом.

Для 1-го сценария можно предположить, что дополнительных финансовых ресурсов у предприятий не появится, зато по мере снижения ставки НДС экономия домохозяйств вследствие снизившихся розничных цен выразится в увеличении расходов в соответствии с предельной склонностью к потреблению. Дополнительные расходы индуцируют прирост ВВП, который стимулирует прирост инвестиций. В нашем случае предполагается, что часть ВВП, созданного в течение первого года применения новой ставки НДС, будет использована на финансирование инвестиций уже в текущем году.

Для 2-го сценария алгоритм расчетов практически аналогичен. Так, в случае получения выгоды от снижения ставки непосредственно предприятиями у последних возрастет сумма средств, остающихся в их распоряжении. Дополнительные средства будут распределены исходя из сложившейся структуры управления финансовыми ресурсами предприятия на цели потребления (увеличение зарплаты, рост дивидендов и пр.) и цели инвестиционной деятельности (прирост основного капитала). В конечном итоге увеличение фонда оплаты труда вызовет дополнительный спрос и прирост ВВП через мультипликатор потребительских расходов. Инвестиционные ресурсы также уже в текущем году обеспечат прирост ВВП.

3-й сценарий объединяет элементы двух вышеописанных схем.

Исходя из сказанного, снижение ставки НДС будет иметь следующие последствия для бюджетной системы:

- прямые потери федерального бюджета на величину потенциальных доходов от НДС;
- прирост поступлений по налогу на прибыль организаций, страховым взносам и НДФЛ.

Оценка прямых потерь бюджета от снижения поступлений НДС (*табл. 15*) выполнена при допущениях:

- доля доходов от НДС на импорт, полученных от налогообложения по ставке 10%, составляет около 7,5% общей величины поступлений НДС от импорта;

- доля доходов от НДС на внутренние операции, уплачиваемого по ставке 18%, составляет около 95% общего объема доходов от НДС;
- при расчетах в качестве базы экстраполирования поступления НДС на внутреннюю реализацию использовались без учета доходов от НК «ЮКОС»;
- структура налоговой базы, основания применения вычетов и освобождений приняты в условиях 2007 г.

Таблица 15

Оценка прямых потерь бюджетных доходов вследствие перехода на единую ставку НДС в 2010–2012 гг.

Единая ставка НДС	% ВВП	млрд руб.		
		2010	2011	2012
10%	-2,56	-1106	-1231	-1375
12%	-1,84	-795	-885	-988
15%	-0,77	-333	-370	-414
16%	-0,42	-181	-202	-226
17%	-0,06	-26	-29	-32
ВВП, млрд руб.*		43187	48072	53712

* Прогноз ВВП, заложенный в проект закона о федеральном бюджете на 2010 г. и на плановый период 2011 и 2012 г.

Источник: данные ФНС, Росстата, расчеты авторов.

Однако снижение ставки НДС повлечет не только прямые потери бюджета на величину потенциальных доходов от НДС (при этом мы предполагаем, что пропорционального сокращения бюджетных расходов не происходит, а выпадающие бюджетные доходы будут компенсированы за счет средств Резервного фонда и государственных заимствований), но одновременно прирост поступлений по налогу на прибыль, единому социальному налогу и налогу на доходы физических лиц вследствие увеличения объемов реализации производителей (или сферы торговли) и расширения налоговой базы этих налогов.

С учетом этих обстоятельств потери бюджетов были оценены в рамках трех модельных сценариев распределения бремени уплаты НДС между потребителями и производителями, описанных выше.

Кроме того, для всех сценариев были сделаны следующие допущения:

1. Для расчета прироста ВВП важную роль играет оценка мультипликатора потребительских расходов в Российской Федерации.

В соответствии с кейнсианской моделью совокупного спроса и пред-

ложения мультипликатор потребительских расходов показывает, на какую величину возрастает равновесный уровень дохода при увеличении автономных (не зависящих от уровня дохода) расходов на 1 руб. Соответственно налоговый мультипликатор в данной модели отражает ту величину, на которую увеличивается равновесный доход при снижении налогов на 1 руб.¹

Снижение ставки НДС повлечет прирост остатка располагаемых доходов предприятий и населения (доходы после налогообложения), что означает создание дополнительного спроса и может вести к увеличению предложения товаров, т.е. к росту ВВП. Мультипликативное влияние на роста объема средств, освобождающихся при снижении ставки НДС и направляемых на инвестиции в основной капитал, является мгновенным (т.е. действует в том же периоде, в котором произошел рост объема инвестиций) и приводит к росту выпуска при условии наличия в экономике свободных мощностей.

Расчет предельной склонности к потреблению и соответственно мультипликатора потребительских расходов представляет собой сложную задачу², решение которой в российских условиях затрудняется из-за отсутствия достаточного массива статистической информации, ее неудовлетворительного качества и короткого временного промежутка регулярных наблюдений. Аккуратная оценка предельной склонности к потреблению возможна лишь при рассмотрении длительных (не менее 15–20 лет) временных интервалов с относительно устойчивой моделью поведения домохозяйств. Учитывая сказанное, мы не претендуем на получение полностью корректных оценок обсуждаемых зависимостей, однако представляется, что проведенные расчеты могут показать примерные масштабы финансовых последствий различных вариантов реформирования НДС.

В настоящей работе для оценки мультипликатора потребительских расходов была оценена роол-регрессия на основе данных по российским регионам, где в качестве объясняемой переменной используется показатель фактического конечного потребления домашних хозяйств, а в качестве объясняющей – объем валового регионального продукта³ в посто-

1 См., напр., (*Van Brusselen, 2009*) и др.

2 В частности, подобная задача решена в таких работах, как (*Blanchard, Perotti, 1999*), (*Botman, Kumar, 2006*), (*Eggertsson, 2006*), (*Romer, Romer, 2007*) и др.

3 Ввиду отсутствия статистических данных о располагаемом доходе в региональном разрезе, необходимых для расчета мультипликатора, в качестве объясняющей переменной (показателя совокупного дохода в экономике) используется валовой региональный продукт. ВРП характеризует стоимость товаров и услуг, произведенных во всех отраслях экономики и предназначенных для конечного потребления, накопления и экспорта (за вы-

янных ценах 1998 г. (дефлятор – ИПЦ РФ). Оценка регрессий проводилась методом наименьших квадратов на базе пакета Stata 8. В расчетах использовались годовые данные Росстата за период 1999–2007 гг. по 83 административно-территориальным единицам – субъектам Российской Федерации¹.

Оценка коэффициента b_1 в уравнении (22) отражает величину прироста расходов на конечное потребление при увеличении ВРП на 1 тыс. руб., что представляет собой предельную склонность к потреблению:

$$F_cons = b_0 + b_1 * VRP + \xi, \quad (22)$$

где F_cons – фактическое конечное потребление домашних хозяйств на душу населения постоянных ценах 1998 г. (тыс. руб., дефлятор – ИПЦ РФ);

VRP – ВРП на душу населения в постоянных ценах 1998 г. (тыс. руб., дефлятор – ИПЦ РФ).

Результаты оценки регрессии (22) приведены в *табл. 16* и на *рис. 8*.

Таблица 16

Результаты регрессии фактического конечного потребления на валовой региональный продукт (на душу населения, тыс. руб., 1998 г. = 1000), 1998–2007 гг.

Объясняемая переменная	F_cons			
	Коэффициент (coef.)	Стандартное отклонение (se)	t-stat	P-value
VRP	0,20	0,01	23,77	0,0000
Константа	46,42	1,85	25,11	0,000
F-stat	564,95			
P-value F-stat	0,0000			
Число наблюдений	672			
R-sq	0,46			
Adj. R-sq	0,46			

Источник: Росстат, расчеты ИЭПП.

четом импорта), тогда как ВРД представляет собой сумму доходов всех институциональных единиц-резидентов, которыми они располагают для конечного потребления и сбережения (см., например, <http://www.gks.ru/metod/metod.html>). Таким образом, показатель ВРП близок по своей величине и содержанию к располагаемому доходу.

¹ По состоянию на 1 марта 2008 г. (см. www.gks.ru).

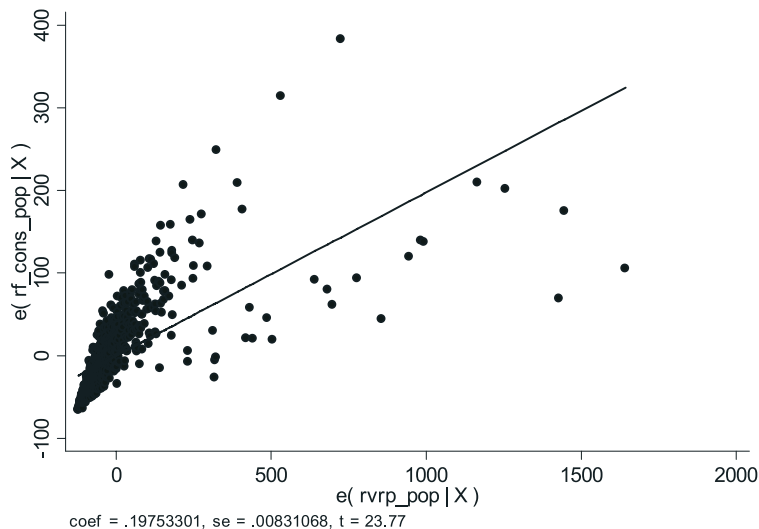


Рис. 8. Диаграмма рассеяния регрессии фактического конечного потребления (rf_cons_pop) на ВРП (gvrp_pop) на душу нас. (тыс. руб., 1998 г.=100) для 88 регионов РФ, 1999–2007 гг.

Удаление из выборки регионов, имевших реальный ВРП на душу населения более 300 тыс. руб. в течение последних нескольких лет¹, привело к лучшему объяснению рассматриваемой зависимости, которая описывается уравнением (1) (см. табл. 17 и рис. 9).

Таблица 17

Результаты регрессии фактического конечного потребления на валовой региональный продукт (на душу населения, тыс.руб., 1998 г. = 100) на новой выборке регионов, 1998–2007 гг.

Объясняемая переменная	F_cons			
	Коэффициент (coef.)	Стандартное отклонение (se)	t-stat	P-value
VRP	0,57	0,01	45,89	0,0000
Константа	13,60	1,32	10,33	0,000
F-stat	2105,67			

1 К таким регионам относятся следующие: Москва, Санкт-Петербург, Ненецкий ОА, Тюменская область, Ханты-Мансийский АО, Ямало-Ненецкий АО, Чукотский АО, Сахалинская область, Корякский АО, Республика Саха – Якутия, Республика Коми.

окончание Таблицы 17

Объясняемая переменная	F_cons			
	Коэффициент (coef.)	Стандартное отклонение (se)	t-stat	P-value
P-value F-stat	0,0000			
Число наблюдений	592			
R-sq	0,78			
Adj. R-sq	0,78			

Источник: Росстат, расчеты ИЭПП.

Из табл. 17 следует, что оценка коэффициента при переменной ВРП значима на 1%-м уровне и равна 0,57. Таким образом, при росте ВРП на душу населения на 1 тыс. руб. (который может произойти, в частности, в результате снижения ставки НДС) расходы на конечное потребление домашних хозяйств на душу населения в регионах РФ вырастут на 570 руб. (в реальном исчислении). Следовательно, мультипликатор потребительских расходов равен 2,33, т.е. согласно определению, приведенному

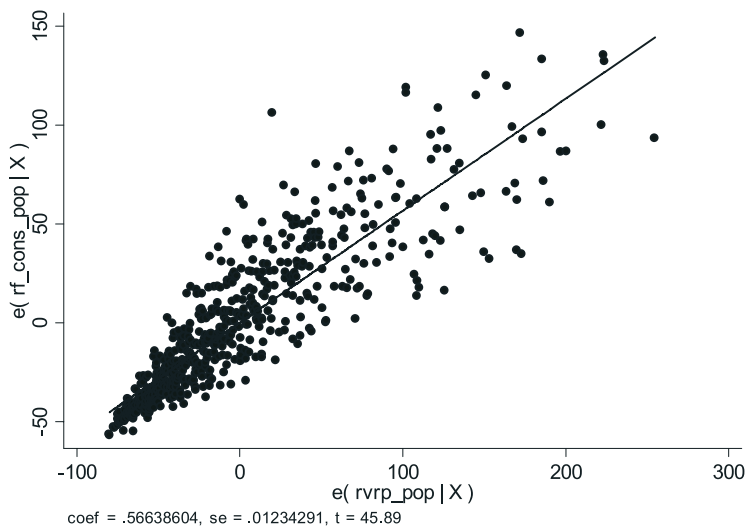


Рис. 9. Диаграмма рассеяния регрессии фактического конечного потребления (rf_cons_pop) на ВРП (gvgr_pop) на душу нас. (тыс. руб., 1998 г. = 100) для 77 регионов РФ, 1999–2007 гг.

выше, при увеличении автономных потребительских расходов на 1 тыс. руб. уровень выпуска в экономике РФ вырастет на 2,33 тыс. руб.¹

В то же время необходимо отметить, что в настоящее время в условиях нестабильности российской экономики снижение налогов при неизменном объеме государственных расходов² только усугубляет дисбаланс бюджетной системы РФ, возникший при ухудшении внешнеэкономической конъюнктуры с середины 2008 г. Если же при снижении налогов будут дополнительно уменьшены расходы бюджета, то в соответствии с действием мультипликатора сбалансированного бюджета произойдет сокращение выпуска в экономике страны на величину снижения бюджетных расходов³.

2. Снижение ставки НДС (при допущении, что государственные расходы сокращаться не будут) повлечет прирост остатка располагаемых доходов (доходы после налогообложения), что означает создание дополнительного спроса и может вести к увеличению предложения товаров, т.е. к росту ВВП. Однако важно учесть, что высвободившиеся после снижения НДС средства будут с учетом сложившейся склонности к потреблению израсходованы в экономике, причем дополнительный спрос может быть направлен как на товары отечественного производства, так и на импортные товары. В последнем случае влияние расходов на величину ВВП будет определяться лишь размером торгово-транспортной наценки, устанавливаемой сферой торговли на реализуемые на российском рынке импортные товары⁴. Кроме того, из расходов на конечное потребление,

1 В соответствии с полученной оценкой предельной склонности к потреблению налоговый мультипликатор равен -1,33, т.е. при снижении налогов на 1 тыс. руб. уровень выпуска в экономике страны вырастет на 1,33 тыс. руб. Вместе с тем необходимо отметить, что подобная логика применима только в случае, если речь идет о снижении аккордных налогов, а не налоговых ставок (см., например, (*Van Brusselen P., op. cit.*)).

2 В соответствии с Законом «О внесении изменений в Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов» от 3 октября 2009 г. № 230-ФЗ и проектом Федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов» объем расходов федерального бюджета на 2010 г. (23% ВВП) остается практически неизменным по сравнению с 2009 г. (24% ВВП), в то время как дефицит в 2010 г. предусмотрен в размере 6,8% ВВП, а в 2009 г. – 7,8% ВВП.

3 В данном случае часть дополнительных средств, полученных в результате снижения налогов, сберегается, тогда как снижение государственных расходов приводит к снижению автономных расходов. Следовательно, увеличивается размер дефицита государственного бюджета, несмотря на то что государственные расходы и налоги сокращаются на одинаковую величину.

4 Согласно данным Росстата, доля импортных товаров в товарных ресурсах розничной торговли составляет в среднем за 2004–2007 гг. около 45%. Долю торгово-транс-

рассчитанных по методологии Росстата, следует вычесть чистые покупки товаров и услуг резидентами за рубежом¹.

Таким образом, можно рассчитать величину средней склонности к потреблению домохозяйствами товаров и услуг отечественного производства, которая вычисляется как отношение значения расходов на конечное потребление товаров и услуг отечественного производства к сумме валового располагаемого дохода и полученных социальных трансфертов в натуральной форме. Надеемся, что наша оценка позволяет получить некоторое представление о возможных последствиях снижения НДС и увеличения располагаемого дохода домохозяйств.

Результаты расчета представлены в *табл. 18*.

Таблица 18

**Расчет средней склонности к потреблению домохозяйствами товаров и услуг отечественного производства, млрд руб.
(в текущих ценах)**

	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Расходы на конечное потребление домохозяйствами товаров и услуг отечественных производителей, млрд руб.	4557,4	5539,1	7092,4	9010,6	11051,4	13570,5
Социальные трансферты в натуральной форме, млрд руб.	989,7	1169,5	1408,7	1801,1	2266,2	2828,6
Валовой располагаемый доход, млрд руб.	6278,8	7657,1	9614,9	12109,5	14812,8	18043,7
Средняя склонность к потреблению товаров и услуг отечественного производства, %	62,7	62,8	64,3	64,8	64,7	65,0

Источник: Росстат, расчеты ИЭПП.

Как видно из полученных результатов расчета, около 64% всех высвободившихся вследствие снижения ставки НДС средств домохозяйств будет израсходовано на приобретение товаров, работ, услуг отечественного

портной наценки можно оценить крайне условно через величину добавленной стоимости торговли в выпуске продукции этой отрасли, что составляет около 60%.

1 Чистые покупки товаров и услуг, сделанные за рубежом, – статистический показатель, рассчитываемый как разница между покупками резидентов за рубежом и покупками нерезидентов на территории России.

производства, что обеспечит прирост российского ВВП. Условимся, что оставшиеся сэкономленные средства выводятся из оборота, формируя сбережения населения (условимся также, что их превращения в инвестиции предприятий посредством финансовых рынков не происходит).

3. Принимая во внимание сложившуюся структуру ВВП (*табл. 19*), можно заключить, что расширение налоговой базы по НДС, налогу на прибыль, ЕСН и НДС/Л будет эквивалентно не всему приросту ВВП, а лишь той его части, которая соответствует таким элементам ВВП, как «официальная оплата труда наемных работников» (в среднем 34% прироста ВВП) и «чистая прибыль экономики и чистые смешанные доходы»¹ (в среднем 31% прироста ВВП).

Таблица 19

Структура ВВП по видам первичных доходов в 2002–2007 гг., %

	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Валовой внутренний продукт	100	100	100	100	100	100
В том числе:						
- официальная оплата труда наемных работников	35,2	35,8	34,3	32,0	32,2	33,7
- скрытая оплата труда наемных работников	11,5	11,3	11,7	11,8	11,9	11,9
- чистые налоги на производство и импорт	17,0	16,0	16,9	19,7	20,0	18,9
- потребление основного капитала	7,8	7,2	6,4	6,0	4,8	4,5
- чистая прибыль экономики и чистые смешанные доходы	28,5	29,7	30,7	30,5	31,1	30,9

Источник: Росстат.

4. Согласно подсчетам на основании данных Росстата, около 20% всей чистой прибыли предприятия направляют на инвестиции в основной капитал. Предположим, что оставшиеся 80% будут направлены на финансирование текущей деятельности с учетом формирования запаса ликвидности: 42% всей чистой прибыли будет израсходовано на увеличение оплаты труда наемных работников (включая отчисления на социальное страхование) и выплаты дивидендов, а оставшиеся средства будут направлены на обеспечение прироста остатков материальных оборотных

1 Показатели приводятся в терминологии Системы национальных счетов от 1993 г.

средств, создание резервов ликвидности в виде вложений в финансовые активы, в том числе денежные средства на расчетных счетах, и на уплату иных налогов вследствие расширения объемов производства.

5. Оценка мультипликативного эффекта роста инвестиционных расходов в результате снижения ставки НДС в РФ

В результате снижения ставки НДС у предприятий появляются дополнительные средства, часть из которых направляется ими на инвестиции в основной капитал, что мгновенно (т.е. в том же периоде, в котором произошел рост объема инвестиций) вызывает мультипликативный рост спроса и соответственно выпуска при условии наличия в экономике свободных мощностей.

Для оценки величины мультипликатора инвестиционных расходов в работе была оценена pool-регрессия на основе данных по 83 российским регионам, где в качестве объясняемой переменной используется показатель инвестиций в основной капитал на душу населения в постоянных ценах 1998 г., а в качестве объясняющей – объем валового регионального продукта в постоянных ценах 1998 г. (дефлятор – ИПЦ РФ). Оценка регрессий проводилась методом наименьших квадратов на базе пакета Stata 8 на основе годовых данных Росстата за период 1999–2007 гг.

Оценка коэффициента α_1 в уравнении (23) отражает величину прироста инвестиционных расходов при увеличении ВРП на 1 тыс. руб. (разницу между инвестиционными расходами в регионах, различающихся величиной ВРП на 1 тыс. руб.):

$$Inv = \alpha_0 + \alpha_1 * VRP + \varepsilon, \quad (23)$$

где Inv – инвестиции в основной капитал на душу населения в постоянных ценах 1998 г. (тыс. руб.);

VRP – ВРП на душу населения в постоянных ценах 1998 г. (тыс. руб.).

Результаты оценки уравнения (23) приведены в *табл. 20* и на *рис. 10*.

Таблица 20

**Результаты оценки регрессии прироста ВВП на инвестиции
в основной капитал**

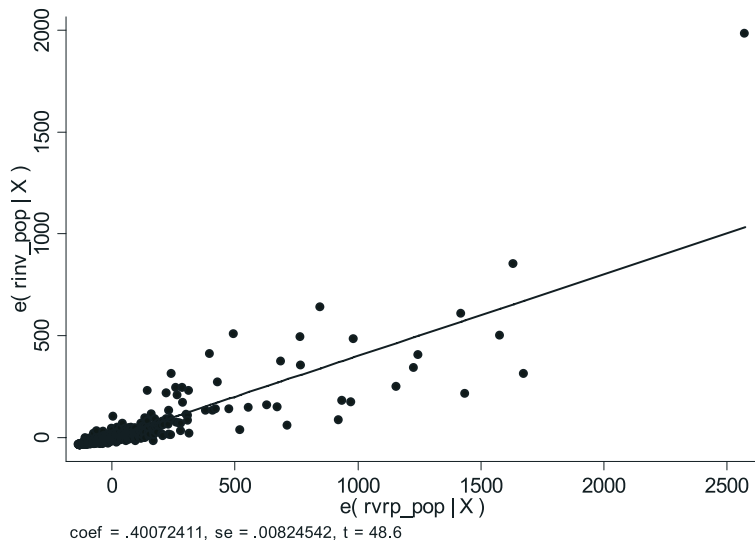
Объясняемая переменная	Inv			
	Коэффициент (coef.)	Стандартное отклонение (se)	t-stat	P-value
VRP	0,40	0,01	48,60	0,0000
Константа	-15,76	2,11	-7,45	0,0000
F-stat	2361,92			

окончание Таблицы 20

Объясняемая переменная	Inv			
	Коэффициент (coef.)	Стандартное отклонение (se)	t-stat	P-value
P-value F-stat	0,0000			
R-sq	0,74			
Adj. R-sq	0,74			
Период оценки	1998–2007 гг.			
Число наблюдений	848			

Значимость коэффициента при переменной ВРП на 1%-м уровне означает, что при росте ВРП (в результате снижения ставки НДС) на 1 тыс. руб. инвестиционные расходы предприятий в этом же периоде вырастут в среднем на 400 руб. (в реальном исчислении). Следовательно, мультипликатор инвестиционных расходов равен 1,66.

6. Уровень собираемости НДС в рассматриваемый период остается неизменным.



Источник: Росстат, расчеты ИЭПП.

Рис. 10. Диаграмма рассеяния регрессии инвестиций в основной капитал (rinv_pop) на ВРП (rvgrp_pop) на душу населения (тыс. руб., 1998 г. = 100) для 83 регионов РФ, 1998–2007 гг.

Результаты расчета последствий снижения ставки НДС до 12% для бюджетной системы страны в период 2010–2012 гг. представлены в *табл. 21–23*.

Таблица 21

Сценарий 1. Последствия снижения ставки НДС с 18 до 12% для доходов бюджетной системы России

	2010		2011		2012	
	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП
Выпадающие доходы бюджета в результате снижения ставки НДС	-795,0	-1,84%	-885,0	-1,84%	-988,0	-1,84%
Объем израсходованных домохозяйствами средств внутри российской экономики	508,8	1,18%	566,4	1,18%	632,3	1,18%
Величина мультипликатора потребительских расходов	2,33					
Величина инвестиционного мультипликатора	1,66					
Величина прироста совокупного ВВП:	1185,5	2,75%	1419,9	2,95%	1593,3	2,97%
- вследствие дополнительного спроса домохозяйств	1185,5	2,75%	1319,7	2,75%	1473,3	2,74%
- вследствие увеличения инвестиционных расходов	—	—	100,2	0,21%	120,0	0,22%
Прирост официальной оплаты труда наемных работников (включая отчисления на социальное страхование):						
- 34% прироста ВВП	403,1	0,93%	482,8	1,00%	541,7	1,01%
Прирост прибыли до налогообложения в экономике:						
- 30% прироста ВВП	355,7	0,82%	426,0	0,89%	478,0	0,89%
Прирост инвестиций в основной капитал (20% от чистой прибыли предприятия)	56,9	0,13%	68,2	0,14%	76,5	0,14%
Дополнительные поступления в бюджет от налогов:						
налог на прибыль	71,1	0,16%	85,2	0,18%	95,6	0,18%
страховые взносы*	75,4	0,17%	111,4	0,23%	125,0	0,23%
НДФЛ	42,6	0,10%	48,3	0,10%	54,2	0,10%
НДС**	75,9	0,18%	90,9	0,19%	102,0	0,19%

окончание Таблицы 21

	2010		2011		2012	
	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП
Чистое изменение налоговых поступлений в бюджет вследствие снижения ставки НДС	-530,0	-1,23%	-549,3	-1,14%	-611,3	-1,14%
Справочно: ВВП, млрд руб.	43187		48072		53712	

* В сценарных расчетах эффективная ставка страховых взносов принимается по аналогии с ЕСН равной 23%, что соответствует данным 2007 г. Начиная с 2011 г. эффективная ставка страховых взносов зафиксирована на уровне 30%.

** Эффективная ставка НДС к ВВП за период 2000–2007 гг. составляла в России 6,4%.

Источник: расчеты авторов.

Таблица 22

Сценарий 2. Последствия снижения ставки НДС с 18 до 12% для доходов бюджетной системы России

	2010		2011		2012	
	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП
Выпадающие доходы бюджета в результате снижения ставки НДС	-795,0	-1,84%	-885,0	-1,84%	-988,0	-1,84%
Прирост чистой прибыли в распоряжении предприятий	636,0	1,47%	708,0	1,47%	790,4	1,47%
Прирост инвестиций в основной капитал (20% от чистой прибыли предприятия)	127,2	0,29%	167,3	0,35%	187,8	0,35%
Объем израсходованных домохозяйствами средств внутри российской экономики	139,0	0,32%	146,4	0,30%	163,4	0,30%
Величина мультипликатора потребительских расходов	2,33					
Величина инвестиционного мультипликатора	1,66					
Величина прироста совокупного ВВП:	535,0	1,24%	618,8	1,29%	692,5	1,29%
- вследствие дополнительного спроса домохозяйств	323,8	0,75%	341,1	0,71%	380,8	0,71%

окончание Таблицы 22

	2010		2011		2012	
	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП
- вследствие увеличения инвестиционных расходов	211,2	0,49%	277,7	0,58%	311,7	0,58%
Прирост официальной оплаты труда наемных работников (включая отчисления на социальное страхование):						
- 34% прироста ВВП	181,9	0,42%	210,4	0,44%	235,5	0,44%
Прирост прибыли до налогообложения в экономике:						
- 30% прироста ВВП	160,5	0,37%	185,6	0,39%	207,8	0,39%
Дополнительные поступления в бюджет от налогов:						
налог на прибыль	191,1	0,44%	214,1	0,45%	239,2	0,45%
страховые взносы*	84,0	0,19%	117,2	0,24%	130,9	0,24%
НДФЛ	47,5	0,11%	50,8	0,11%	56,7	0,11%
НДС**	34,2	0,08%	39,6	0,08%	44,3	0,08%
Чистое изменение налоговых поступлений в бюджет вследствие снижения ставки НДС	-438,2	-1,01%	-463,3	-0,96%	-516,8	-0,96%
Справочно: ВВП, млрд руб.	43187		48072		53712	

* В сценарных расчетах эффективная ставка страховых взносов принимается по аналогии с ЕСН равной 23%, что соответствует данным 2007 г. Начиная с 2011 г. эффективная ставка страховых взносов зафиксирована на уровне 30%.

** Эффективная ставка НДС к ВВП за период 2000–2007 гг. составляла в России 6,4%.

Источник: расчеты авторов.

Таблица 23

Сценарий 3. Последствия снижения ставки НДС с 18 до 12% для доходов бюджетной системы России

	2010		2011		2012	
	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП
Выпадающие доходы бюджета в результате снижения ставки НДС	-795,0	-1,84%	-885,0	-1,84%	-988,0	-1,84%
Прирост чистой прибыли в распоряжении предприятий	318,0	0,74%	354,0	0,74%	395,2	0,74%
Прирост инвестиций в основной капитал (20% от чистой прибыли предприятия)	63,6	0,15%	112,1	0,23%	127,8	0,24%

окончание Таблицы 23

	2010		2011		2012	
	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП
Объем израсходованных домохозяйствами средств внутри российской экономики	323,9	0,75%	356,4	0,74%	397,9	0,74%
Величина мультипликатора потребительских расходов	2,33					
Величина инвестиционного мультипликатора	1,66					
Величина прироста совокупного ВВП:	860,3	1,99%	1016,5	2,11%	1139,2	2,12%
- вследствие дополнительного спроса домохозяйств	754,7	1,75%	830,4	1,73%	927,0	1,73%
- вследствие увеличения инвестиционных расходов	105,6	0,24%	186,1	0,39%	212,2	0,40%
Прирост официальной оплаты труда наемных работников (включая отчисления на социальное страхование):						
- 34% прироста ВВП	292,5	0,68%	345,6	0,72%	387,3	0,72%
Прирост прибыли до налогообложения в экономике:						
- 30% прироста ВВП	258,1	0,60%	304,9	0,63%	341,8	0,64%
Дополнительные поступления в бюджет от налогов:						
налог на прибыль	131,1	0,30%	149,5	0,31%	167,2	0,31%
страховые взносы*	79,7	0,18%	114,1	0,24%	127,7	0,24%
НДФЛ	45,0	0,10%	49,4	0,10%	55,3	0,10%
НДС**	55,1	0,13%	65,1	0,14%	72,9	0,14%
Чистое изменение налоговых поступлений в бюджет вследствие снижения ставки НДС	-484,1	-1,12%	-507,0	-1,05%	-564,9	-1,05%
Справочно: ВВП, млрд руб.	43187		48072		53712	

* В сценарных расчетах эффективная ставка страховых взносов принимается по аналогии с ЕСН равной 23%, что соответствует данным 2007 г. Начиная с 2011 г. эффективная ставка страховых взносов зафиксирована на уровне 30%.

** Эффективная ставка НДС к ВВП за период 2000–2007 гг. составляла в России 6,4%.

Источник: расчеты авторов.

Таким образом, результаты проведенного анализа последствий снижения ставки НДС для доходов бюджетной системы России указывают, что

снижение ставки НДС до уровня 12% повлечет для бюджета достаточно ощутимые потери: при 1-м сценарии распределения бремени НДС между покупателями и производителями потери в налоговых поступлениях составят в среднем 1,17% ВВП, при 2-м сценарии – около 0,98% ВВП и в случае 3-го сценария, когда бремя уплаты НДС распределяется между покупателями и производителями (вариант наиболее вероятный), бюджетные потери от снижения ставки будут около 1,08% ВВП.

3.2. Бюджетные последствия замены НДС налогом с продаж

В последние годы экспертами «Деловой России» и «ОПОРА» активно предлагается замена НДС налогом с продаж (НСП)¹. Налог с продаж предлагается в качестве альтернативы НДС по той причине, что он традиционно считается якобы крайне простым в администрировании как для государства, так и для налогоплательщиков. Однако с практической и теоретической точек зрения все выглядит не совсем так. Нельзя не признать, что, хотя налоговые органы при администрировании НДС вынуждены контролировать значительный круг налогоплательщиков, основной объем доходов все-таки обеспечивает сравнительно небольшое количество организаций. В отличие от НДС налог с продаж взимается только на стадии конечного потребления, а следовательно, налоговым органам придется перестраивать свою работу так, чтобы контролировать уплату налога сотнями тысяч розничных торговых точек. Потенциальные возможности уклонения от налогообложения, а также риски для бюджета возрастают, причем этот рост пропорционален размеру налоговой ставки: выгоды от уклонения при сравнительно высокой налоговой ставке (на уровне 15–20%) значительно превышают ожидаемые издержки от возможных санкций за нарушение законодательства.

Другое достоинство НДС заключается в том, что обязательства по его уплате применительно к каждому товару распределены между различными налогоплательщиками на разных этапах производственно-коммерческого цикла. В результате даже при уклонении на каком-то этапе этого цикла бюджет получает доли налога, уплачиваемые на остальных этапах. В случае налога с продаж уклонение одним налогоплательщиком означает потерю для бюджета всей суммы налога.

Одновременно возникнет необходимость в реформе режимов нало-

1 <http://taxpravo.ru/news/taxpravo/article8515?mode=print>

гообложения для малого предпринимательства¹, в создании правил разграничения продаж товаров и услуг для целей конечного потребления и производственных целей и т.д. Дело в том, что по логике взимания налога на стадии конечного потребления товары (работы, услуги), которые приобретаются для осуществления предпринимательской деятельности, следует исключать из перечня налогооблагаемых товаров. Однако для пресечения возможности предпринимателей использовать свой статус при приобретении товаров (работ, услуг) для личных – не связанных с предпринимательской деятельностью – целей можно организовать администрирование НСП для предпринимателей по аналогии с зачетно-фактурной схемой администрирования НДС: индивидуальные предприниматели, как и прочие физические лица, независимо от целей приобретения товаров и услуг уплачивают налог с продаж, однако при последующей продаже купленных товаров (работы, услуги) конечному потребителю также предъявляют к оплате этот налог. При этом в бюджет должна перечисляться разница между входным и исходящим НСП. Если же предприниматели будут продавать свою продукцию другим предпринимателям или организациям для производственных целей, то они по итогам налогового периода могут рассчитывать на получение возмещения. Такая система ничем не отличается от системы взимания НДС, и не случайно в ряде стран мира налог с продаж постепенно модифицировался в НДС.

Другими словами, введение «простого и понятного» налога с продаж возможно только со значительными издержками для налогоплательщиков, с созданием специальной системы администрирования, которая позволяла бы разграничить продажи одних и тех же товаров конечному покупателю и промежуточному перепродавцу, а также противодействовала бы возможному каскадному эффекту, когда реализация одного и того же товара облагается налогом несколько раз.

Следовательно, замена налога на добавленную стоимость налогом с продаж является крайне сомнительной мерой и с учетом глобализации мировой экономики и роста вовлеченности России в мировые экономические отношения. Действительно, отсутствие НДС позволяет отказаться от системы возмещения НДС из бюджета экспортерам. Однако в этом случае также не облагаются и импортируемые товары, что по сравнению с применением НДС, предполагающим налогообложение экспорта по

¹ В настоящее время плательщики, применяющие специальные налоговые режимы, освобождены от обязанности исчисления и уплаты НДС. При переходе на НСП данные организации, осуществляющие конечную реализацию товаров, работ, услуг, вынуждены будут либо осуществлять функции налоговых агентов, либо являться плательщиками НСП.

нулевой ставке, в подавляющем большинстве стран мира предоставляет конкурентные преимущества импортным товарам. В отсутствие правил территориальности, гармонизированных с иными странами, возникает сложная ситуация с налогообложением работ и услуг в трансграничных операциях.

Крупные российские корпорации, функционирующие в России, деятельность которых не связана с производством в значительных масштабах потребительских товаров или товаров для внутреннего рынка, крайне заинтересованы в отмене НДС. С одной стороны, это позволит им значительно снизить свои налоговые платежи в бюджет в краткосрочном периоде, практически не неся бремени уплаты нового налога с продаж, а с другой – будет способствовать снижению прочих издержек, связанных с возмещением НДС при экспорте, с налогообложением постоянно растущего импорта, появлению возможности не уплачивать налог при реализации и приобретении услуг, местом реализации которых в соответствии с действующим налоговым законодательством признается территория Российской Федерации. Вместе с тем такая позиция не только не основана на разумных экономических соображениях, но и способна нанести серьезный вред экономике страны в долгосрочной перспективе.

Для того чтобы реально оценить последствия замены НДС налогом с продаж, необходимо сначала рассчитать объем выпадающих доходов, а затем оценить возможные поступления при различных ставках НСП в условиях экономических показателей 2010 г. с учетом того влияния, который может оказать отмена НДС на уровень деловой активности в экономике.

Следуя вышеописанной логике вычислений выпадающих доходов бюджета при снижении ставки НДС до 12% на основе 3-го сценария, по нашим оценкам, выпадение доходов бюджета в результате отмены НДС с учетом их частичной компенсации дополнительными поступлениями по другим налогам (налог на прибыль организаций, страховые взносы, НДФЛ) может составить около 3,6% ВВП в условиях 2010 г. (на 2010 г. поступления НДС запланированы на уровне 5,0% ВВП).

Для того чтобы оценить, какая доля выпадающих доходов может быть компенсирована за счет введения НСП, необходимо прежде всего определить объект налогообложения. Так, например, при подсчетах возможных поступлений от НСП, сделанных в 2006 г. экспертами Финансовой академии¹, объект налогообложения был значительно расширен по срав-

¹ Отчет о научно-исследовательской работе по теме «Сопоставление НДС и налога с продаж», 2006 // http://www.taxreform.ru/th_nsp.html

нению с ранее применявшейся в России моделью НДС. Помимо расходов домохозяйств на конечное потребление (приобретение всех без исключения товаров, работ, услуг), в базу налога с продаж были включены расходы организаций, не уменьшающие базу налога на прибыль, а также государственные расходы на закупку товаров и оплату услуг сторонних организаций. На наш взгляд, подобное определение объекта налогообложения является не совсем удачным.

Во-первых, обложение налогом с продаж государственных (муниципальных) закупок фактически означает перераспределение бюджетных средств между уровнями бюджетной системы страны. Более того, налог с продаж является механизмом обложения факта конечного потребления, но при осуществлении государственных (муниципальных) закупок органы власти являются лишь формальными конечными потребителями. На деле государство (местная власть) выступает не конечным потребителем, а промежуточным звеном в производственно-коммерческой цепи доведения товаров (работ, услуг) до населения, а потому эти закупки объектом обложения НДС быть не должны.

Что касается расходов организаций на финансирование конечного потребления работников, то они осуществляются либо за счет средств фонда социального страхования (путевки в детские лагеря, в санатории и пр.), либо из чистой прибыли организаций (оплата коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения и пр. в интересах работников) и тогда считаются доходом, полученным работниками в натуральной форме, т.е. облагаются налогом на доходы физических лиц. Другими словами, здесь нет реализации товаров, работ, услуг, а потому объектом обложения налогом с продаж данные операции быть не могут.

На наш взгляд, в целях расширения налоговой базы налога с продаж в качестве объекта обложения НДС следует рассматривать операции по реализации физическим лицам за наличные средства и безналичный расчет (в том числе с использованием банковских карт) всех товаров (работ, услуг). Исключение из объекта обложения целесообразно для сделок с недвижимым имуществом и операций по приобретению ценностей (антиквариат, предметы искусства и т.п.), способных сохранять свою стоимость в течение длительного периода времени, так как они не являются предметами конечного потребления (выступают элементами валового накопления в экономике). Следуя той же логике, из перечня облагаемых налогом товаров необходимо исключить операции с финансовыми активами (ценные бумаги, валюта, депозиты, займы, страховые технические резервы, паи и пр.).

Так как базой НСП является стоимость реализуемых физическим лицам конечных товаров (работ, услуг), приблизительно оценить ее величину можно через расходы домашних хозяйств на конечное потребление, уменьшенные на величину стоимости продуктов и услуг, поступивших в натуральной форме (в качестве оплаты труда или произведенных домашними хозяйствами для собственного потребления), и сумму чистых покупок товаров и услуг, сделанных за рубежом. Из результатов расчетов (см. табл. 24) видно, что в среднем за 2003–2007 гг. налогооблагаемая база НСП составила бы около 90% всех расходов домашних хозяйств на конечное потребление, т.е. в 2010 г. была бы равна примерно 19 200 млрд руб.

Таблица 24

Оценка налоговой базы НСП

	2003		2004		2005		2006		2007	
	млрд руб.	% к итогу	млрд руб.	% к итогу	млрд руб.	% к итогу	млрд руб.	% к итогу	млрд руб.	% к итогу
Расходы домашних хозяйств на конечное потребление	6540,1	100,0	8405,6	100,0	10590,0	100,0	12880,9	100,0	15815,5	100,0
Из них:										
стоимость товаров и услуг, поступивших в натуральной форме	446,2	6,8	538,2	6,4	633,3	6,0	718,3	5,6	787	5,0
чистые покупки товаров и услуг, сделанные за рубежом	205,3	3,1	301,3	3,6	327,7	3,1	287,6	2,2	323,2	2,0
Налоговая база НСП	5888,6	90,1	7566,1	90	9629,0	90,9	11875,0	92,2	14705,3	93,0

Источник: Росстат, расчеты авторов.

Иными словами, лишь в случае установления ставки НСП, равной 8%, полученные доходы могут компенсировать ожидаемые потери от отмены НДС (3,6% ВВП).

Однако для этого необходимо сделать практически невероятное допу-

шение о 100%-й собираемости налога. Фактическая собираемость налога с продаж по итогам 2002 г. составила 30%. Этот уровень можно рассматривать в качестве первого сценария расчетной собираемости НСП. Второй сценарий будет соответствовать собираемости НДС, рассчитываемой как отношение фактических доходов от НДС к теоретической сумме налога, исчисленной на основе показателей социально-экономической статистики. В соответствии с расчетами это значение составляет приблизительно 57% в среднем за 2003–2007 гг. Оценка потенциально возможных поступлений в условиях экономических показателей 2010 г. для различных ставок налога с продаж представлена в *табл. 25*.

Таблица 25

Поступления налога с продаж в условиях 2010 г. в зависимости от различных ставок налога

	Ставка налога		
	10%	8%	5%
База налога, млрд руб.	19200		
Поступления от нового НСП, млрд руб.:			
- при расчетной собираемости 30%	576	461	288
- при расчетной собираемости 57%	1094	876	547
Поступления от нового НСП, % ВВП:			
- при расчетной собираемости 30%	1,3%	1,1%	0,7%
- при расчетной собираемости 57%	2,5%	2,0%	1,3%
Выпадающие доходы от отмены НДС (3-й сценарий), % ВВП	3,6%		
Сальдо поступающих и выпадающих доходов, % ВВП:			
- при расчетной собираемости 30%	-2,3%	-2,5%	-2,9%
- при расчетной собираемости 57%	-1,1%	-1,6%	-2,3%
Справочно: Поступления от старого НСП, взимаемого в России до 2004 г., % ВВП	0,5		

Источник: расчеты авторов.

Как видно из расчетов, поступления доходов от введения нового НСП в условиях 2010 г. в зависимости от ставки и уровня расчетной собираемости варьировали бы от 0,7 до 2,5% ВВП. В то же время введение налога с продаж даже с 10%-й ставкой не способно сократить разрыв в доходах (выпадающие доходы), который составил бы в этом случае 1,1–2,3% ВВП.

При этом для обеспечения указанного в таблице уровня поступлений

НСП необходимо сделать плательщиками нового налога все организации и предприятия розничной торговли независимо от использования специального налогового режима, а также взимать налог с продаж со всех товаров, работ и услуг, потребляемых населением, включая те, которые в настоящее время не облагаются НДС. Поэтому в реальности потери бюджетной системы от замены НДС на налог с продаж, вероятнее всего, окажутся существенно выше расчетных.

3.3. Бюджетные последствия перехода к взиманию НДС на основе балансового метода

В последние годы широко обсуждается возможность перехода к так называемому методу прямого счета для исчисления налога на добавленную стоимость¹. Этот метод заключается в отказе от используемого в настоящее время зачетно-фактурной схемы² исчисления НДС и в применении в целях налогообложения балансовых данных о прибыли и фонде оплаты труда налогоплательщика как составляющих добавленной стоимости в целях налогообложения. В результате в случае перехода к прямому счету предлагается облагать созданную каждым налогоплательщиком за отчетный период добавленную стоимость как сумму ее отдельных элементов – прибыли, фонда оплаты труда, единого социального налога и уплачиваемых налогов на производство.

1 В октябре 2007 г. в Минфин России Координационным советом предпринимательских союзов России (КСПСР) было направлено письмо с концепцией (набором предложений) изменения системы начисления налога на добавленную стоимость. В августе 2009 г. в рамках рабочей группы по совершенствованию налогового законодательства при Экспертном совете по инновационной политике и созданию финансового центра в России (руководитель К.А. Лукьянова) при Комитете по экономической политике и предпринимательству Государственной Думы Российской Федерации активно обсуждалась возможность перехода к методу прямого счета.

2 Зачетно-фактурная схема исчисления и уплаты НДС является наименее затратной и наиболее эффективной схемой налогообложения добавленной стоимости. В соответствии с этой схемой, на основании которой построен и российский налог на добавленную стоимость, по итогам каждого налогового периода налогоплательщик исчисляет сумму налога как долю от всего объема реализованных налогооблагаемых товаров (работ, услуг), а сумму налоговых обязательств перед бюджетом – как разницу между указанной суммой и суммой налога, уплаченного поставщикам (таможенным органам) в данном налоговом периоде при приобретении (импорте) налогооблагаемых товаров, работ или услуг (invoice – credit system). В случае когда величина входного НДС превышает сумма исходящего налога, налогоплательщик вправе получить возмещение налога в размере произведенной переплаты. Подробнее о различных схемах налогообложения добавленной стоимости см.: Налог на добавленную стоимость // *Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа*. Серия «Научные труды ИЭПП» № 19Р. М.: ИЭПП, 2000. С. 415–601.

Основным достоинством данного способа взимания является отсутствие необходимости возмещения ранее уплаченного НДС, что позволяет существенно упростить администрирование налога. Однако это возможно только в случае изменения правила территориальности уплаты налога.

В настоящее время в России, как и в большинстве стран – торговых партнеров России, при взимании НДС применяется принцип страны назначения, когда от НДС освобождается экспорт и облагается импорт. Поэтому переход к обложению созданной на территории страны добавленной стоимости (прямой метод) без каких-либо возмещений НДС предусматривает необходимость применения принципа страны происхождения, когда налогом облагается экспорт и освобождается импорт. Сами по себе оба принципа налогообложения НДС работают эффективно до тех пор, пока государства-контрагенты применяют один принцип при взаимной внешней торговле. Иначе товар, экспортируемый из первой страны во вторую, будет облагаться НДС в обоих государствах. Обратный экспорт, напротив, не будет облагаться НДС ни в одной из них. Данное обстоятельство существенным образом ухудшит конкурентные позиции отечественных товаров, экспортируемых за рубеж.

Рассматриваемая концепция предполагает следующие изменения системы начисления налога на добавленную стоимость.

Во-первых, предлагается применять подход, который сводится к тому, что для предприятий внутреннего рынка возмещение НДС не потребуются, в то время как для экспортеров предполагается сохранить существующий порядок возмещений из бюджета НДС, входящего в стоимость покупных материалов и комплектующих экспортной продукции. Но если сейчас возмещение осуществляется на основании входящих счетов-фактур, то в концепции счета-фактуры использовать не планируется, а «правильность вычета и возмещения определяется контрактами, инвойсами (банковскими документами), товаросопроводительными документами, таможенными декларациями и калькуляциями». Если в России при установленном порядке администрирования процесс возмещения отличается крайней длительностью, то в предлагаемом в концепции варианте экспортерам доказывать обоснованность своих прав на возмещение налога можно будет только в судебном порядке, так как для налоговой службы калькуляции и входящие счета без выделенных сумм НДС не являются основанием для определения уплаченного НДС.

Во-вторых, следует отметить, что при зачетно-фактурной схеме НДС взимается как разница между исходящим и входным налогами, уплаченными на разных этапах одного производственно-коммерческого

цикла движения продукта, что позволяет осуществлять встречный контроль за полнотой его уплаты. При прямом методе использование счетов-фактур не предусматривается – значит, возможность встречных проверок будет отсутствовать, а полнота уплаты НДС ставится в зависимость от качества проведения проверок расчета налогооблагаемой базы по прибыли и ФОТ.

В-третьих, переход на прямой метод предполагает преимущественное упразднение системы зачетов и возмещений налога из бюджета, в связи с чем встает вопрос о судьбе существующей в настоящее время возможности возмещения НДС по приобретенным инвестиционным товарам. Очевидно, что отмена данного возмещения означает удорожание инвестиций на величину ставки налога, причем предоставление возможности включения сумм уплаченного НДС на инвестиционные товары в расходы текущего периода существенным образом не повлияет на итоговый эффект.

В-четвертых, несмотря на то что косвенный характер налога сохранится, определение налоговых обязательств будет осуществляться в процентах (величина ставки) к объектам прямого налогообложения – прибыли и ФОТ, а, следовательно, НДС фактически станет прямым налогом для плательщиков. Более того, налогоплательщик получит возможность непосредственным образом управлять величиной своих обязательств по НДС, маневрируя показателями прибыли и ФОТ. Существует вероятность, что это обстоятельство приведет к массовому возврату к «серым» схемам по зарплате в целях уклонения от уплаты уже двух налогов (ЕСН и НДС), а также к попыткам сокрытия величины налогооблагаемой прибыли (например, посредством приобретения производственных ресурсов по трансфертным завышенным ценам у своих же фирм-однодневок и продажи собственной продукции по заниженным ценам подконтрольным организациям).

В-пятых, в концепции в добавленную стоимость не включен такой ее элемент, как налоги на производство (земельный налог, транспортный налог, налог на имущество), а, следовательно, реальная добавленная стоимость будет облагаться налогом не в полной мере.

И наконец, необходимо учитывать то обстоятельство, что при всех сложностях администрирования НДС в его сегодняшнем виде налогоплательщики и налоговые органы уже обладают набором необходимых навыков исчисления, уплаты НДС и контроля за исполнением налогового законодательства. Введение другой схемы его взимания создаст необходимость выработки и апробации совершенно новых подходов как к ис-

полнению налогового законодательства, так и к налоговому администрированию. В результате дополнительные административные издержки на первых порах будут нести и бизнес, для которого усложняется отчетность, и ФНС.

Таким образом, и отсутствие положительного международного опыта¹, и представленные выше аргументы позволяют утверждать, что указанная в концепции схема реформирования НДС едва ли будет способствовать повышению эффективности взимания налога в России и не может рассматриваться в качестве возможной меры совершенствования налоговой системы страны.

В целях обеспечения комплексной оценки налоговых последствий перехода на балансовый метод взимания НДС спрогнозируем величину поступлений налога по предлагаемому методу в экономических условиях 2010 г. Для этого из величины созданной за год добавленной стоимости в стране необходимо вычесть фонд оплаты труда, величину прибыли и налогов на производство в тех видах деятельности и секторах экономики, которые по закону освобождены от уплаты НДС (ст. 149 НК РФ).

Наибольшие суммы освобождений традиционно приходятся на деятельность финансового сектора экономики и касаются следующих операций:

- осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации) (подп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ);
- оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами (подп. 7 п. 3 ст. 149 НК РФ);
- реализация долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок (подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ);
- предоставление займов в денежной форме, а также оказание финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме (подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Расчет НДС, недополученного вследствие применения освобождений по НДС финансовой деятельности, представлен в *табл. 26*. Несмотря на то что доступными являются данные налоговой статистики лишь за 2004–2005 гг. (с 2006 г. структура формы 1-НДС изменилась), *табл. 26* вполне обеспечивает общее представление о значимости освобождений от обложения финансовой деятельности.

1 Прямой метод из развитых стран мира применяется лишь в Японии.

Таблица 26

Расчет НДС, недополученного вследствие освобождений от налогообложения финансовой деятельности

Код льготы в соответствии со статьей НК РФ	Стоимость реализованной продукции, работ, услуг				НДС, недополученный вследствие освобождений			
	2004		2005		2004		2005	
	млрд руб.	% к итогу	млрд руб.	% к итогу	млрд руб.	% к итогу	млрд руб.	% к итогу
Финансовая деятельность – всего	7 921,5	92,2	11 750,3	93,2	775,1	91,0	994,7	91,6
подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ	5 282,4	61,5	8 002,1	63,5	493,5	57,9	555,7	51,2
подп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ	2 220,9	25,8	3 252,2	25,8	220,8	25,9	369,6	34,1
подп. 7 п. 3 ст. 149 НК РФ	357,5	4,2	394,2	3,1	53,6	6,3	55,9	5,2
подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ	60,7	0,7	101,8	0,8	7,2	0,8	13,5	1,2
Всего освобождений по ст. 149 РФ	8 594,5	100,0	12 605,7	100,0	851,6	100,0	1 085,4	100,0

Источник: форма 1-НДС, ФНС России.

Другим сектором, деятельность которого в принципе не признается объектом налогообложения НДС (подп. 4 п. 2 ст. 146 НК РФ), является сектор государственного управления. Более того, отдельно в Налоговом кодексе оговорены операции, осуществляемые органами государственной власти и местного самоуправления, которые выводятся из-под налогообложения:

- оказание услуг уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, таможенных сборов за хранение, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (подп. 17 п. 2 ст. 149 НК РФ);

- выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструк-

торских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров (подп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Ограниченность статистических данных не позволяет вычлнить добавленную стоимость, создаваемую по всем видам деятельности, освобождаемым от уплаты НДС в соответствии со ст. 149 НК РФ. Однако репрезентативность расчетов останется достаточно высокой, даже если рассмотреть финансовый сектор, доля которого в общей сумме освобождений от НДС составляла в 2004–2005 гг. более 91%, и сектор государственного управления, деятельность которого полностью выведена из-под обложения налогом.

Итак, согласно проведенным расчетам, добавленная стоимость, создаваемая в этих секторах и подлежащая освобождению, составляла в среднем за 2004–2005 гг. (последние из доступных данных) около 16,6% добавленной стоимости по экономике в целом.

Следовательно, можно рассчитать величину поступлений НДС при переходе к балансовому методу в экономических условиях 2010 г. с допущением, что доля добавленной стоимости, создаваемая в секторах финансовой деятельности и государственного управления и подлежащая освобождению, сохранится по-прежнему на уровне 16,6%, а доля остальных освобождений составляет не более 10% величины добавленной стоимости, создаваемой в финансовом секторе.

В связи с тем что из величины добавленной стоимости в расчете были исключены основные освобождаемые категории операций и виды деятельности, уровень собираемости налога в соответствии с оценками Минфина должен быть около 90%.

Расчет представлен в *табл. 27*.

Таблица 27

**Последствия перехода на балансовый метод взимания НДС
для доходов бюджетной системы РФ в условиях
экономических показателей 2010 г.**

	млрд руб.
Добавленная стоимость в основных ценах (без учета скрытой оплаты труда и потребления основного капитала), по нашим расчетам, принимается равной 70% ВВП	30200
Освобождаемая ДС финансового сектора, % общей величины ДС	4,2
Освобождаемая ДС сектора государственного управления, % общей величины ДС	12,4
Освобождаемая ДС, создаваемая в прочих секторах экономики (10% от ДС финансового сектора)	0,4

окончание Таблицы 27

	млрд руб.
Налоговая база при взимании балансовым методом	25070
Уровень собираемости налога	90%
Объем поступлений в бюджет:	
- по налоговой ставке 18%	4060
- по налоговой ставке 12%	2700
Справочно: ожидаемые поступления НДС в бюджет в 2010 г., млрд руб.	2182
Справочно: прогноз ВВП в 2010 г., млрд руб. (заложенный в закон о федеральном бюджете на 2010 г.)	43187

Столь высокие значения поступлений объясняются несколькими обстоятельствами.

Во-первых, по причине отсутствия необходимых статистических данных из общей величины добавленной стоимости не была устранена та ее часть, которая создается налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы либо освобождаемыми от уплаты НДС и осуществляющими поставки конечным потребителям. На наших оценках, речь может идти о поступлениях НДС в размере 280–300 млрд руб.

Во-вторых, при переходе на прямой метод добавленная стоимость, производимая на экспорт, подлежит обложению налогом, а стоимость импортируемых товаров, наоборот, не включается в состав налоговой базы НДС. По прогнозам Минэкономразвития России (август 2009 г.) в 2010 г. чистый экспорт запланирован на уровне 7,5% ВВП. Следовательно, при прямом методе данная сумма созданной добавленной стоимости включается в налоговую базу, а при зачетно-фактурном методе – уменьшает ее через систему возмещений и вычетов. Принимая во внимание, что НДС на ввозимые на территорию страны товары в 2010 г. ожидается на уровне 940 млрд руб. (2,2% ВВП), из которых около 70% впоследствии принимается к вычету, а сумма заявленных требований по возмещению НДС, по которым было принято в 2005–2007 гг. положительное решение, в среднем составляла 3,5–3,6% ВВП (в условиях 2010 г. это эквивалентно 1530 млрд руб.), можно считать, что разница в поступлениях НДС, обусловленная использованием разных правил территориальности взимания НДС, оценивается приблизительно в 1,25 трлн руб. в условиях 2010 г. Следовательно, если бы при сохранении зачетно-фактурной схемы взимания налога в 2010 г. применялся принцип взимания налога по месту происхождения товаров (работ, услуг), то сумма поступлений в бюджетную систему увеличилась бы до 3,4 трлн руб.

Таким образом, учитывая условные количественные оценки различий начисления НДС при прямом и зачетно-фактурном методах, можно предположить, что в случае исключения из налоговой базы НДС объемов деятельности организаций, пользующихся специальными налоговыми режимами и освобождениями от НДС, а также приведения к единым правилам территориальности взимания налога сумма поступлений НДС в условиях 2010 г. при прямом методе составит при 18%-й ставке около 2,5 трлн руб., что на 0,3 трлн руб. выше, чем запланировано НДС в бюджете на 2010 г.

* * *

В рамках данного раздела были оценены возможные последствия для бюджетной системы РФ реализации обсуждаемых вариантов реформирования НДС: установления единой ставки НДС на уровне 12%; замены НДС налогом с продаж; перехода к взиманию НДС на основе балансового метода.

По итогам расчетов получилось, что снижение ставки НДС до 12% повлечет для бюджета довольно ощутимые потери (около 1,1% ВВП), при этом итоги воздействия снижения ставки НДС на повышение деловой активности и ускорение инвестиционных процессов в российской экономике отнюдь не однозначны.

В случае введения вместо НДС налога с продаж с 10%-й ставкой следует ожидать недополучения доходов в бюджет в пределах 1,1–2,3% ВВП.

Переход к взиманию НДС на основе балансового метода также не способен принципиально повлиять на качество администрирования, несмотря на то что теоретически поступления от НДС при одинаковых базовых ставках могут быть на 10–15% выше, чем при действующем порядке.

Вне всякого сомнения, существующие проблемы с задержками получения экспортерами возмещения НДС из бюджета, с широким распространением «серых» схем возмещения наносят ощутимый урон федеральному бюджету, поэтому требуют скорейшего преодоления. Однако, на наш взгляд, также очевидным является и тот факт, что решение насущных проблем администрирования НДС не должно осуществляться с помощью кардинального реформирования налога.

4. Определение основных направлений повышения качества администрирования НДС в России

Следует признать, что меры, принимавшиеся в области отдельных частных задач совершенствования налогового законодательства вне единого системного подхода, который был принят за основу в 2000 г. при написании главы 21 Налогового кодекса, привели к тому, что применение отдельных положений налогового законодательства о налоге на добавленную стоимость не вполне оправдано, а иногда законодательство об НДС создает прямые препятствия для налогоплательщиков по ведению бизнеса (например, исключение из НДС-оборота организаций, применяющих специальные налоговые режимы). Все это накладывается на общие проблемы, заключающиеся в отсутствии традиций как налогового администрирования, так и исполнения налогового законодательства, на низкую эффективность функционирования судебной системы и системы надзора за исполнением налоговыми органами своих обязанностей в области налогового контроля.

Необходимо также признать, что с учетом применяемого в России уровня базовой ставки НДС и особенностей российской экономики (высокая доля экспорта, низкий уровень институционального развития, высокая доля теневого сектора и т.д.) качество администрирования НДС превышает теоретически рассчитанное значение. Это означает, что по завершении кризисных явлений в экономике вполне возможно принятие мер, которые могут привести к некоторому снижению бюджетных доходов от налога на добавленную стоимость, но обеспечат повышение его нейтральности и эффективности, в частности, за счет снижения издержек

для налогоплательщиков, связанных с исполнением налогового законодательства.

На наш взгляд, в качестве точечных мер, направленных на решение проблемы эффективного администрирования НДС, можно выделить:

- введение единой ставки налога;
- упорядочение и упрощение получения возмещения НДС при применении нулевой ставки;
- сокращение перечня освобождений до «стандартных» освобождений по ОЭСР (общественные и квазиобщественные блага входят в перечень стандартных освобождений);
- переход к методу начисления при установлении момента определения налоговой базы НДС для импортных операций;
- повышение нейтральности НДС посредством разрешения плательщикам, применяющим специальные налоговые режимы, участвовать в НДС-обороте;
- создание нейтрального порядка налогообложения НДС при совершении операций для собственных нужд;
- формирование прозрачного налогового законодательства по НДС при осуществлении электронной торговли и др.

Введение единой ставки НДС

Международная практика использования множественных ставок НДС в основном объясняется политическими, нежели экономическими, причинами. В большинстве стран цены на ряд товаров и услуг первой необходимости (например, на продукты питания, электричество, топливо) субсидируются государством, что является успешной альтернативой пониженной ставке НДС в решении вопросов социальной поддержки граждан. Если же все-таки используются пониженные ставки, то список облагаемых ими товаров и услуг практически одинаков для различных государств – это газеты, продукты питания, медикаменты, топливо (энергия), услуги общественного транспорта, продукция сельского хозяйства. Основными аргументами в пользу применения льготных ставок обычно является желание государства создать стимулы для потребления товаров и услуг (это касается книг, газет, общественного транспорта), а также перераспределительный (социальный) характер снижения цен на некоторые блага (медикаменты, продукты питания, детская одежда и проч.). Тем не менее также необходимо признать, что переход к единой ставке НДС позволит существенно упростить администрирование налога.

В настоящее время в России при реализации продовольственных то-

варов, товаров для детей, периодических печатных изданий и книжной продукции, медицинских товаров, указанных в Налоговом кодексе, НДС взимается по пониженной ставке (10%). На наш взгляд, целесообразно осуществить переход к единой ставке на уровне, обеспечивающем неизменность доходов бюджета, с компенсацией потерь определенным группам населения через расходы бюджета.

Оценка прямых потерь бюджета от перехода к единой ставке НДС представлена в *табл. 15*. Как свидетельствует представленный в ней расчет, устойчивость поступлений НДС в условиях 2010 г. сохраняется при единой ставке в 17%, и незначительные бюджетные потери (около 0,4% ВВП) ожидают при ее установлении в размере 16%.

Таким образом, можно считать вполне оправданным с точки зрения обеспечения стабильности поступлений НДС в бюджет установление единой ставки НДС на уровне 16–17%.

Упорядочение и упрощение получения возмещения НДС в условиях использования нулевой ставки

Вопрос организации возмещения из бюджета при превышении сумм налоговых вычетов над суммами начисленного НДС является ключевым для обеспечения эффективности функционирования налога на добавленную стоимость в целом. Без эффективно функционирующей системы возмещения налога на добавленную стоимость, основанного на зачетно-фактурной схеме исчисления и уплаты, НДС создает значительные искажения для некоторых групп налогоплательщиков, которые влекут за собой существенные издержки, связанные с исполнением налогового законодательства. Невозможность получения налогоплательщиками, полностью исполняющими требования налогового законодательства, возмещения из бюджета сумм превышения уплаченного НДС над начисленным приводит к существенному отвлечению оборотных средств налогоплательщиков, что, в свою очередь, создает стимулы к оптимизации закупок с точки зрения уплачиваемого поставщикам налога, а также подрывает конкурентоспособность экспортного сектора экономики¹. Также следует указать на то обстоятельство, что возмещение значительных сумм налога из бюджета создает возможности для злоупотреблений со стороны как налогоплательщиков, так и органов налогового администрирования.

При рассмотрении практических аспектов функционирования системы возмещения налога на добавленную стоимость необходимо обратить внимание на то обстоятельство, что с точки зрения теоретических

1 См. (Саакян, Трунин, 2007).

соображений устройство системы возмещения является чрезвычайно простым – по итогам каждого налогового периода налогоплательщик представляет в налоговые органы налоговую декларацию, на основании которой он либо уплачивает в бюджет сумму налоговых обязательств, либо предъявляет требования к возмещению из бюджета определенной суммы в случае, если объем налога, уплаченного в налоговом периоде поставщикам, оказывается выше, чем объем начисленного налога. При этом финансовые органы теоретически в срок, соответствующий сроку уплаты налога в бюджет, должны перечислить надлежащую сумму на счета налогоплательщика.

Однако на практике во всех странах, взимающих налог на добавленную стоимость, процесс возмещения налогоплательщикам налога на добавленную стоимость осуществляется намного сложнее описанного выше¹. Даже если предположить отсутствие сознательных нарушений налогового законодательства налогоплательщиками, транзакционные издержки в случае введения в практику описанных процедур очень высоки, что заставляет многие страны устанавливать особый порядок возмещения НДС. Можно привести по крайней мере три соображения в пользу введения специальных процедур возмещения налога на добавленную стоимость налогоплательщикам, связанных как с предоставлением дополнительных документов, обосновывающих необходимость возмещения НДС, так и с отказом от немедленного возмещения налога из бюджета в случае получения подобных требований от налогоплательщика.

1. *Широкие возможности для уклонения от налогообложения.* Зачетно-фактурная схема администрирования налога на добавленную стоимость изначально имеет «узкие места» с точки зрения возможности для уклонения от налогообложения, так как фактически при прочих равных условиях счет-фактура на оплату налогооблагаемых товаров, выставленный поставщиком (или документ, подтверждающий факт экспорта), является основанием для уменьшения налоговых обязательств налогоплательщика, а значит, представляет собой требование к бюджету. Уже сам этот факт создает сильнейший стимул для налогоплательщиков к минимизации своих налоговых обязательств². Скрывая от налоговых органов выручку от реализации налогооблагаемых товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке, налогоплательщик не только уклоняется от обязанности начисления налога с объема своей реализации, но и может получить право на возмещение уплаченного налога из бюджета. Для неправомерного

1 См. (Ebrill, Keen, Bodin, Summers, 2001. С. 157).

2 См. (Bird, 1993. С. 1222–1225).

увеличения объема требований о возмещении НДС при экспорте товаров, облагаемых по нулевой ставке, также используются различные способы, включая создание фирм-однодневок, предоставление ложных документов, подтверждающих факт экспорта продукции, которая на самом деле была реализована на внутреннем рынке, подделку счетов-фактур, регистров учета производства товаров и закупки материальных ресурсов, завышение цен на закупаемые материальные ресурсы.

2. *Создание стимулов для коррупции.* Возмещение НДС налогоплательщикам является периодическим перечислением бюджетных средств частным компаниям, которое обусловлено лишь представленными расчетами налогоплательщика, обоснованными рядом документов. В этой связи система возмещения НДС должна содержать целый ряд инструментов, противодействующих коррумпированному поведению государственных служащих.

3. *С точки зрения государственных финансов возмещение НДС является бюджетными расходами, не связанными с предоставлением каких-либо общественных благ.* Поэтому осуществление подобных расходов правительство (особенно в условиях кассового бюджетного дефицита) склонно выполнять в последнюю очередь, после осуществления выплат прочим бюджетополучателям (услуги в области здравоохранения, образования, социальной политики, расходы, связанные с обеспечением безопасности, функционированием армии и т.д.). В этих условиях задержки возмещения НДС налогоплательщикам можно рассматривать как осуществление государственных заимствований без согласия кредитора. Подобная ситуация также накладывает некоторые ограничения на процедуры возмещения НДС. С одной стороны (особенно с учетом уже отмеченных стимулов к уклонению от налогообложения, которые создает НДС), существует тенденция к усложнению процедур получения возмещения НДС из бюджета. С другой стороны, создаются серьезные препятствия для получения возмещения НДС налогоплательщиками.

Перечисленные основные проблемы для простой системы возмещения НДС, построенной симметрично системе выполнения налогоплательщиком налоговых обязательств перед бюджетом, создают необходимость формирования такой системы возмещения налога на добавленную стоимость, которая бы, с одной стороны, не приводила к чрезмерным искажениям и издержкам для добросовестных налогоплательщиков, а с другой – решала указанные проблемы.

В настоящее время в соответствии с Налоговым кодексом налогоплательщики для подтверждения права на возмещение НДС в случае приме-

нения нулевой ставки при экспорте товаров должны предоставить следующие документы (п. 1 ст. 165 НК РФ):

1) контракт налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории Российской Федерации или его копия;

2) выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации указанного товара иностранному лицу на счет налогоплательщика в российском банке, или ее копия;

3) таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации. С 2009 г. экспортер вместо таможенных деклараций (их копий) может предоставить реестр таможенных деклараций, содержащий сведения о фактически вывезенных товарах с отметками таможенных органов в установленном порядке. Это нововведение позволит снизить издержки налогоплательщиков на исполнение налогового законодательства без ущерба для качества камеральных проверок, так как за налоговыми органами сохраняется право истребования указанных в реестре таможенных деклараций;

4) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации. При этом налогоплательщик может представлять любой из перечисленных документов с учетом особенностей вывоза товара.

При этом налоговое законодательство устанавливает, что указанные документы должны быть представлены в налоговые органы в течение 180 календарных дней с момента выпуска товаров в режиме экспорта (и других режимов, предоставляющих право на применение нулевой ставки). В то же время решение о возмещении налога принимается в течение 7 дней по окончании камеральной проверки налоговой декларации и иных документов, прилагаемых к ней в соответствии с налоговым законодательством.

В этой связи возможные направления совершенствования подходов к возмещению сумм уплаченного налога налогоплательщикам и подтверждению нулевой ставки сводятся к следующим.

а) Сократить перечень документов, которые необходимо представлять в налоговые органы в соответствии со ст. 165 НК РФ.

В настоящее время перечень документов, необходимых для подтверж-

дения экспертных операций, является избыточным. На наш взгляд, пакет документов, представляемых экспортером, должен быть ориентирован прежде всего на документальное подтверждение самого факта вывоза товара. В частности, следует рассмотреть вопрос об исключении из числа документов, обосновывающих право на нулевую ставку, документа, подтверждающего оплату операции, в силу следующих соображений:

во-первых, российское налоговое законодательство в отношении налога на добавленную стоимость перешло к использованию метода начислений (по отгрузке), при котором решающее значение при возникновении как налоговых обязательств, так и прав на налоговый вычет имеет не столько оплата товара, сколько его поставка. В этой связи не следует требовать подтверждения факта оплаты поставки товара для подтверждения права на получение возмещения НДС;

во-вторых, существующее в российском законодательстве требование о подтверждении поступления выручки, как и в случае с контрактом, требует обязательности поставки товара иностранному лицу, а помимо этого, содержит требование о поступлении выручки на счет в российском банке. Нам представляется, что существующие схемы экспортно-импортных операций и расчетов, связанных с их осуществлением, являются достаточно сложными и не во всех случаях могут быть связаны с зачислением средств от реализации товаров на счет в российском банке. Также необходимо отметить, что контроль за соблюдением валютного законодательства должен осуществляться посредством иных средств, а не с помощью подобных требований налогового законодательства;

в-третьих, современные финансово-банковские технологии позволяют получить подобный документ о поступлении денежных средств на счет в российском банке даже при отсутствии поставки товаров или контрактных взаимоотношений с иностранным покупателем¹. В этих условиях наличие подобного документа в перечне требуемых для подтверждения права на получение возмещения НДС не только приводит к возникновению дополнительных издержек налогоплательщика, но и является бесполезным с точки зрения противодействия возможным злоупотреблениям.

Заслуживает внимания также вопрос о целесообразности сохранения в тексте Налогового кодекса указаний на тот факт, что покупатель экспортируемого товара обязательно должен быть «иностранцем»². Если вывозимый товар приобретается российским налоговым резидентом, экспортная операция также имеет место, и потребление товара осуществ-

1 См. (Конторович, 2005. С. 107–109).

2 См. ст. 165 НК РФ и другие статьи кодекса.

вляется за пределами таможенной территории Российской Федерации. Следовательно, операции по его вывозу также должны облагаться НДС по нулевой ставке.

б) Следует рассмотреть возможность переноса усилий налоговых органов по налоговому контролю с предварительного, подразумевающего проверку представляемых налогоплательщиком документов, подтверждающих право на получение возмещения НДС, на последующий контроль. В этой связи необходима регламентация в налоговом законодательстве требований к документам, которые могут быть истребованы у налогоплательщика для проведения подобных проверок, а также сроков хранения таких документов. При принятии соответствующего решения, возможно, следует отказаться от представления в налоговые органы каких-либо документов, подтверждающих право на возмещение НДС, вместе с налоговой декларацией.

Первый шаг на пути к внедрению такой процедуры уже сделан: начиная с 2007 г. налоговые органы при возмещении НДС вправе провести камеральную проверку представленной декларации и документов, обосновывающих право на применение нулевой ставки, однако законодательство о налогах и сборах не предусматривает обязательности проведения таких камеральных проверок. Другими словами, уже в настоящее время возмещение уплаченного НДС из бюджета возможно получить в более короткие сроки, чем это предусмотрено Налоговым кодексом, однако для этого все еще необходимо представить в налоговые органы перечисленный выше пакет документов. В этой связи необходимо принимать меры по противодействию внедрению в практику налогового администрирования подобных сплошных проверок, которые, как показывает мировая практика, заведомо менее эффективны, чем выборочные проверки. Очевидно, что подобный подход не позволяет сконцентрировать ресурсы налоговых органов на проведении проверки тех налогоплательщиков, деятельность которых связана с максимальным риском недополучения доходов государственным бюджетом. Вместе с тем при эффективно построенной системе управления рисками, а также при некоторой корректировке предусмотренных законодательством полномочий налоговых органов по истребованию документов, проведению выездных и камеральных налоговых проверок, а также прочих полномочий в области налогового контроля порядок возмещения НДС из бюджета можно было бы существенно упростить без каких-либо бюджетных потерь.

Следует отметить, что, например, фискальный департамент МВФ

рекомендует проведение предварительной проверки в основном тех заявлений о возмещении, которые либо поступили от налогоплательщика впервые, либо сильно превышают средний уровень возмещения от данного налогоплательщика¹. При этом требования о возмещении суммы, меньшей определенного порога, устанавливаемого для каждого налогоплательщика, должны удовлетворяться в кратчайшие сроки. Например, налоговые органы Новой Зеландии устанавливают такую величину для каждого налогоплательщика, в пределах которой возмещение осуществляется автоматически на основании декларации². Между тем ключевым элементом эффективности такой системы должна являться секретность сведений о том, на основании каких критериев устанавливаются подобные лимиты; в противном случае у налогоплательщиков появляется возможность манипулирования объемом требований о возмещении в целях злоупотреблений³.

С точки зрения налогового администрирования какие-либо схемы привилегированного статуса «добросовестных экспортеров», получающих возмещение в ускоренном или упрощенном порядке, также не являются эффективными, так как создают стимулы для злоупотреблений налогоплательщиков после получения такого статуса (если законодательством не предусмотрено специальных процедур периодического подтверждения этого статуса).

Следует также отметить, что система, не предполагающая проведения сплошных проверок всех требований о возмещении НДС перед их удовлетворением, должна включать оценку рисков уклонения, ведения внутреннего учета показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, получающих возмещение из бюджета, с целью выявления отклонений, а также принятия решений о проведении камеральных, выездных и перекрестных проверок на основании данных оценки рисков уклонения.

При обсуждении вопросов создания подобной аналитической системы выбора налогоплательщиков для налоговых проверок необходимо отметить, что регламенты, регулирующие подобную выборку налогоплательщиков, должны являться внутренними документами налоговых

1 См. (*Value-Added Tax: Administrative And Policy Issues, 1991*).

2 См. (*Ebrill, Keen, Bodin, Summers, 2001. С. 162*).

3 Вместе с тем необходимо отметить, что необходимым элементом налогового контроля также является проведение выездных налоговых проверок по случайной выборке налогоплательщиков независимо от каких-либо критериев. При соблюдении принципа случайности выборки налогоплательщиков для проверок возможна также оценка эффективности используемых критериев.

служб и иметь строго закрытый, секретный характер. Рядовые налоговые инспекторы к ним, как правило, не должны иметь доступа либо должны иметь ограниченный доступ к получению их результатов или вводу данных. Такие регламенты не публикуются, и в суде при оспаривании налогоплательщиком результатов налоговых проверок эти документы в качестве аргументов не используются. При этом с практической точки зрения очевидно, что в случае ознакомления налогоплательщиков с критериями, на основании которых налоговые органы производят выбор лиц для проведения налоговых проверок, появляются стимулы для обхода подобных систем по внешним признакам.

Более того, при отсутствии достаточной уверенности в возможности обеспечения требуемого режима секретности критериев аналитической системы не следует принимать решение о ее создании, так как в этом случае издержки от функционирования такой системы могут значительно превысить выгоды.

в) Одновременно с перечисленными направлениями необходимо принимать меры, противодействующие неправомерному возмещению налога из бюджета.

С одной стороны, по своему бюджетному эффекту неправомерное получение налогоплательщиком из бюджета возмещения налога, уплаченного поставщикам (например, в случае лжеэкспорта или при уклонении от обложения НДС фирмы-однодневки на предыдущих стадиях), аналогично неправомерному принятию к вычету сумм налога при реализации товаров (работ, услуг) внутри страны. При прочих равных условиях и в том, и в другом случае происходит недополучение доходов бюджетной системы на одну и ту же сумму. Более того, если следовать приведенной аналогии, задержка или отказ в возмещении НДС добросовестным налогоплательщикам соответствует отказу в принятии сумм налога к вычету. Поэтому противодействие неправомерному возмещению НДС из бюджета должно быть построено на тех же принципах, что и общая система налогового контроля в части контроля за правильностью исчисления и уплаты НДС.

С другой стороны, в отличие от уклонения от уплаты НДС на стадиях внутренней реализации товаров (работ, услуг) путем неправомерного применения налоговых вычетов, когда объем недополученных бюджетных доходов можно лишь оценить по результатам налоговых проверок, минимизация налоговых обязательств при получении неправомерного возмещения НДС связана с получением на расчетные счета налогоплательщиков денежных средств, уже поступивших в бюджет, т.е. конк-

ретных сумм, уже уплаченных ранее другими налогоплательщиками и находящимся в распоряжении правительства. В этой связи задача противодействия злоупотреблениям при получении возмещения НДС из бюджета приобретает особую важность (в том числе и с политической точки зрения) как задача противодействия неэффективному расходованию бюджетных средств.

Сокращение перечня освобождений до «стандартных» освобождений по ОЭСР

Одним из важных направлений совершенствования администрирования НДС является сокращение существующего перечня операций, подлежащих освобождению от обложения НДС. В настоящее время от обложения налогом на добавленную стоимость освобождаются операции по реализации (а также по передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации, указанных в ст. 149 НК РФ.

Анализ опыта зарубежных стран в области законодательства по НДС позволяет сделать вывод о необходимости сохранения в ст. 149 НК РФ лишь тех освобождений, которые традиционно являются стандартными для стран, взимающих налог на добавленную стоимость, а также освобождений, обусловленных какими-либо особенностями хозяйственной деятельности¹. В этой связи можно обсуждать сокращение (хотя и не очень существенное) существующего перечня освобождений путем исключения из него следующих позиций:

- товары, производимые и реализуемые общественными организациями инвалидов, лечебно-производственными мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических и других подобных учреждениях;
- руда, концентраты и другие промышленные продукты, содержащие цветные металлы, лом и отходы драгоценных металлов и аффинажа и т.п.;
- необработанные алмазы обрабатываемыми предприятиями (подп. 10 п. 3 ст. 149 НК РФ) и ряд других.

С учетом социального значения некоторых освобождений их отмена должна сопровождаться бюджетными субсидиями и прочими инструментами социальной политики. Вместе с тем необходимо отметить, что отмена освобождений, по нашим оценкам, не приведет к существенному увеличению бюджетных поступлений от налога на добавленную стоимость.

1 См. (Баткибеков С. и др., 2003. С. 30–31).

Переход к методу начисления при установлении момента определения налоговой базы НДС для импортных операций

В практике учета, включая налоговый учет, применяются два основных метода учета фактов финансово-хозяйственной деятельности: метод начисления и кассовый метод. Так, при методе начисления моментом определения налоговой базы НДС следует считать наличие какого-либо факта (выполнение работ, передача товара, имущественных прав), и налог исчисляется именно в том налоговом периоде, в котором имел место вышеупомянутый факт, независимо от того, было ли соответствующее действие оплачено контрагентом. Вместе с тем поступление денежных средств в виде авансовых платежей также свидетельствует о начале проведения хозяйственной операции, поэтому в случае предварительной оплаты товаров также возникает налоговая база.

При кассовом методе моментом определения налоговой базы НДС является момент непосредственной оплаты выполненных работ, передачи товара или имущественных прав, т.е. предъявления покупателю расчетных документов или фактического поступления денежных средств.

До 2006 г. плательщики налога на добавленную стоимость имели возможность выбора метода определения налоговых обязательств из кассового метода и метода начислений. Однако метод начислений применялся исключительно для исчисления налоговой базы, при определении момента возникновения права на налоговый вычет применялся исключительно кассовый метод. С 1 января 2006 г. момент определения налоговой базы НДС согласно ст. 167 НК РФ при реализации (передаче) товаров (работ, услуг) определяется как наиболее ранняя из следующих дат:

1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав;

2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Таким образом, был осуществлен переход к применению метода начисления – момент возникновения налоговой базы определяется моментом возникновения факта финансово-хозяйственной деятельности (день отгрузки, передачи имущественных прав и т.п.). Также в рамках реализации перехода на метод начисления были освобождены от уплаты налога авансовые платежи при осуществлении экспортных операций.

Итак, переход к использованию метода начисления при исчислении базы НДС и применении налоговых вычетов по данному налогу символизировал фактически завершение одной из важнейших составляющих налоговой реформы в части НДС. Следует отметить, что своего рода платой

за реформирование стали довольно ощутимые потери бюджета, которые только в 2006 г. составили около 250 млрд руб.

Однако существует еще несколько особенностей законодательства о налогах и сборах, не позволяющих считать переход на метод начисления полностью состоявшимся. Дело в том, что действующий в настоящее время метод начисления при определении налоговой базы НДС применим не ко всем его объектам налогообложения: исключение по-прежнему составляют операции по импорту.

Согласно ст. 146 НК РФ объектом обложения налогом на добавленную стоимость признается ввоз товаров на таможенную территорию России. Исключения из общего порядка обложения НДС изложены в ст. 150 НК РФ, где перечислены товары, при ввозе которых НДС на таможне платить не нужно. НДС должен быть уплачен на момент подачи таможенной декларации, при этом уплаченный налог подлежит вычету у импортера при соблюдении следующих условий (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ):

- фактическое перемещение товаров через таможенную границу Российской Федерации;
- уплата НДС таможенным органам;
- принятие ввезенных товаров к учету;
- ввезенный товар приобретен для осуществления операций, облагаемых НДС, либо для перепродажи.

Таким образом, согласно налоговому законодательству при импорте товаров в числе условий, необходимых для принятия налога к последующему вычету, упоминается необходимость «уплаты НДС таможенным органам»¹. Безусловно, это обстоятельство упрощает процедуру администрирования НДС при импортных операциях, однако не соответствует реализуемой с 1 января 2006 г.² доктрине исключительного применения метода начислений при определении моментов возникновения налоговой базы по НДС и принятия входного НДС к вычету.

Более того, налоговые органы зачастую по-своему трактуют требование об уплате НДС, что в некоторых случаях приводит к отказу импортерам в вычете НДС, уплаченного на таможне. В частности, основанием для таких отказов могут служить следующие факты:

- оплата НДС за счет средств поставщика и отсутствие реальных за-

1 См. п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ.

2 До 2006 г. плательщики налога на добавленную стоимость имели возможность выбора метода определения налоговых обязательств из кассового метода и метода начислений. Однако метод начислений применялся только для начисления налога, при определении момента возникновения права на налоговый вычет применялся исключительно кассовый метод.

трат на уплату налога у импортера. Согласно судебному решению¹ уплата налога таможенными органами может быть произведена за счет средств, полученных по договору займа и являющихся собственностью фирмы;

– непоступление от таможи сведений, подтверждающих факт уплаты обществом сумм НДС при ввозе товаров на таможенную территорию, на день принятия решения ИФНС. Суд решил, что ответ таможи на запрос инспекции не имеет правового значения в рамках применения норм Налогового кодекса о налоговых вычетах²;

– наличие отрицательной разницы между НДС, уплаченным при ввозе товаров на таможенную территорию, и суммой налога, исчисленного при реализации товара, которая не подлежит возмещению из бюджета. Согласно судебному решению отказ инспекции в принятии к вычету в полной сумме НДС, уплаченного при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, противоречит ст. 171, 172, 173 НК РФ. Кроме того, ст. 173 НК РФ также не предусматривает оснований для отказа в возмещении разницы, образовавшейся в связи с превышением суммы налоговых вычетов над суммами налога, исчисленными в соответствии со ст. 166 НК РФ³.

Окончательный переход к методу начислений при предоставлении вычетов по НДС в отношении импортных товаров мог бы существенно снизить риск необоснованных отказов в предоставлении вычета со стороны налоговых органов, а также сократить объемы отвлекаемых на уплату НДС при импортных операциях оборотных средств.

При этом в качестве момента возникновения налоговой базы при импортных операциях по-прежнему остается момент ввоза товаров на таможенную территорию РФ. Однако уплата НДС должна осуществляться в общеустановленном порядке – на основании налоговой декларации, подаваемой по итогам налогового периода, в котором был осуществлен ввоз товара. Для этого потребуются предусмотреть порядок обязательного оформления при ввозе товаров на территорию страны счетов-фактур, в которых отдельно будет выделена сумма НДС. В настоящий момент счета-фактуры оформляются лишь поставщиком товара (иностранной организацией), при этом в них не содержатся данные по сумме НДС, так как он осуществляет экспорт и облагает его по нулевой ставке, а значит, такие

1 См. постановления ФАС Северо-Западного округа от 27 ноября 2006 г. № А56-32438/2005, от 10 ноября 2006 г. № А56-10301/2006; Уральского округа от 11 сентября 2006 г. № Ф09-7962/06-С2 по делу № А71-16811/05.

2 См. постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 ноября 2006 г. № А56-9685/2006.

3 См. постановление ФАС Дальневосточного округа от 16 ноября 2005 г. № Ф03-А51/05-2/3766.

счета-фактуры не являются пригодными для использования при расчете вычета по НДС внутри страны. В этой связи для применения метода начисления при трансграничных операциях необходимо наряду со счетами-фактурами иностранного поставщика использовать счета-фактуры, оформленные согласно российскому законодательству. Причем обязанности по их оформлению следует возложить на импортера, так как зарубежный поставщик вовсе не обязан знать требования российского налогового законодательства.

Повышение нейтральности НДС посредством разрешения плательщикам, применяющим специальные налоговые режимы, участвовать в НДС-обороте

Как свидетельствует налоговая статистика, число организаций и предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, неизменно растет, что объясняется не столько упрощенным порядком администрирования уплачиваемых налогов, сколько возможностями экономии налоговых платежей по сравнению с общим режимом налогообложения. Однако по-прежнему ключевой проблемой использования специальных налоговых режимов в России является проблема ухудшения конкурентных позиций плательщиков данных режимов по сравнению с организациями-конкурентами, применяющими общий режим налогообложения.

Согласно налоговому законодательству организации, применяющие специальные налоговые режимы, освобождаются от обязанностей плательщиков НДС, т.е. не должны начислять НДС на реализуемые ими продукцию (работы, услуги), при этом входной НДС обязаны относить на расходы, связанные с их производственной деятельностью.

В случае когда поставщик, применяющий спецрежим, реализует результаты своей деятельности конечным потребителям (например, государству, физическим лицам) либо организациям, так же как и он освобожденным от уплаты НДС (применяющим специальные налоговые режимы или пользующимся освобождениями), это обстоятельство никаких дополнительных осложнений не порождает, и использование освобождений полностью себя оправдывает с точки зрения экономии на налоговых платежах. Такая экономия тем больше, чем большую долю составляет добавленная стоимость в цене продукции, т.е. чем меньше суммы входного НДС.

Совершенно иные последствия возникают, когда заказчиком по договорам поставки выступает организация, находящаяся на общем режиме налогообложения. В связи с тем что при выставлении счетов-фактур поставщиком, находящимся на спецрежиме, НДС не выделяется, покупатель

не смогут учитывать этот налог в составе своих налоговых вычетов. Для того чтобы поставщики, находящиеся на спецрежимах, сохранили свою ценовую привлекательность на конкурентном рынке, они должны продавать свою продукцию (работы, услуги) без НДС, зато дешевле на сумму налога (18%), т.е. чтобы их продажная цена не превышала цены реализации других поставщиков, находящихся на общем режиме налогообложения, уменьшенные на величину НДС. В этом случае покупатель ничего не потеряет от взаимодействия с поставщиком, находящимся на спецрежиме и пользующимся освобождениями от НДС. Однако для последнего такой подход экономически оправдан только в случае отсутствия у него входного НДС. Иначе затраты поставщика увеличиваются на величину входного НДС за счет включения уплаченного налога в стоимость приобретаемых им товаров (работ, услуг) для выполнения своей деятельности.

Следовательно, чем более материалоемкой (включая приобретаемые основные средства) является деятельность организаций, применяющих спецрежимы, тем менее выгодным становится использование освобождений по НДС, так как последние вынуждены оплачивать входной НДС за счет своей прибыли для того, чтобы избежать ухудшения собственной ценовой конкурентоспособности. Невыгодным становится использование освобождения, когда доля входного НДС в цене составляет более 50%.

На наш взгляд, решение данной проблемы целесообразно осуществлять через вовлечение плательщиков, использующих специальные налоговые режимы, в НДС-оборот посредством внедрения системы специальной регистрации по НДС, предполагающей сочетание обязанности по регистрации в качестве НДС-плательщика при достижении законодательно установленного объема выручки от реализации с возможностью добровольной регистрации при недостижении данного порога. При этом пороговое значение выручки от реализации (передачи) товаров, работ, услуг и имущественных прав следует определять исходя из ниже перечисленных аспектов оценки:

- должно быть обусловлено возможностями налоговых органов осуществлять эффективный налоговый контроль за установленным на его основании кругом плательщиков НДС, в том числе за счет повышения эффективности противодействия незаконному возмещению НДС из бюджета;
- должно соотноситься с ограничениями по выручке, позволяющими применять специальные налоговые режимы, предусматривающие освобождение от уплаты НДС;
- должно обеспечивать необходимый уровень бюджетных доходов.

В подобной модели НДС-регистрации организациям и индивидуальным

предпринимателям должны присваиваться отдельные идентификационные номера плательщиков НДС, которые будут в обязательном порядке указываться на счетах-фактурах (будут являться обязательным реквизитом счета-фактуры). Переход на данную систему предполагает, что организации и индивидуальные предприниматели более не будут признаваться плательщиками НДС по умолчанию с момента государственной регистрации, а регистрация в качестве плательщика НДС будет являться самостоятельной процедурой.

Вместе с тем для налогоплательщиков, объем выручки которых не превышает установленного предельного объема, регистрация в качестве плательщиков НДС должна быть добровольной. При этом добровольная регистрация может интерпретироваться как механизм скрининга, сигнализирующий о том, что налогоплательщик соблюдает финансовое законодательство, открыт для общения с налоговыми органами и т.д. И если при обязательной регистрации целесообразно использовать в качестве ее единственного критерия пороговый объем реализации, то для добровольной регистрации возможно применять другие требования: период ведения предпринимательской деятельности (минимум 1 год), отсутствие негативной налоговой истории, отсутствие «сомнительных собственников». Однако степень жесткости применяемых ограничений должна основываться на анализе рисков уклонения от налогообложения, а также возможностей налоговых органов эффективно администрировать как систему обложения налогом на добавленную стоимость, так и систему регистрации плательщиков НДС.

Безусловно, до тех пор пока не приняты изменения в закон о государственной регистрации юридических лиц (в части увеличения сроков проведения регистрации и расширения оснований для отказа в регистрации в целях противодействия появлению фирм-однодневок), рано говорить о том, на достижение каких целей должна быть направлена система специальной регистрации по НДС. Однако крайне важно обеспечить, чтобы хотя бы в одной из двух регистрационных процедур содержался механизм противодействия получению статуса налогоплательщика подставными лицами (т.е. регистрации налогоплательщиков с помощью недействительных документов, по несуществующим адресам и т.д.). Среди таких мер необходимо отметить следующие:

- а) расширение и ужесточение требований к информации, предоставляемой лицами при регистрации;
- б) введение процедуры выборочной выездной проверки при регистрации лиц в качестве плательщиков НДС, основанной на системе анализа рисков;

в) предоставление статуса плательщика налога на добавленную стоимость вновь регистрируемым юридическим лицам по истечении определенного срока после государственной регистрации данного лица.

Ожидается, что данная система позволит сфокусировать усилия налоговых органов на проверке ограниченного круга налогоплательщиков, а также предотвратить возникновение случаев отказа налогоплательщику в праве на применение налогового вычета НДС при приобретении товаров (работ, услуг). Более того, процедура специальной регистрации плательщиков НДС предусматривает проведение проверки достоверности сведений, представляемых налогоплательщиком (о своем местонахождении, об учредителях, руководстве), что является дополнительной мерой против осуществления неправомерной ликвидации без выполнения налоговых обязательств.

Для сельскохозяйственных производителей, являющихся плательщиками единого сельскохозяйственного налога, альтернативным способом вовлечения их в НДС-оборот является применение схемы «единой налоговой ставки по НДС», которая действует в ряде стран ЕС для отдельных категорий сельхозтоваропроизводителей.

Суть предложения состоит в следующем. К обороту организаций, находящихся на едином сельскохозяйственном налоге, применяется пониженная ставка НДС без возможности вычета входного налога. При этом ставка устанавливается на уровне, обеспечивающем в среднем такую же нагрузку на налогоплательщиков, какую в среднем обеспечило бы применение базовой ставки налога с использованием вычетов входного НДС. Таким образом, организации, применяющие единый сельскохозяйственный налог, признаются плательщиками НДС и при отгрузке товаров в счетах-фактурах выставляют сумму НДС отдельной строкой, рассчитанную исходя из действующих в стране ставок налога для обложения поставок соответствующей сельхозпродукции (например, в России обложение реализации сельскохозяйственной продукции осуществляется по 10%-й ставке НДС). В свою очередь, для определения для сельхозпроизводителей сумм НДС, подлежащих уплате в бюджет, используется единая ставка налога, которая применяется к величине оборота без налога. В зависимости от вида осуществляемой деятельности (птицеводство, животноводство, растениеводство) величина единой ставки НДС может варьировать, в частности, в странах ЕС в пределах 4–7%. Разность между ставками исходящего НДС, выставленного фермером своему контрагенту, и единой ставкой налога остается у фермера и должна компенсировать ранее уплаченный им входной НДС.

Таким образом, система обложения НДС по единой ставке позволяет

фермеру компенсировать входной НДС без использования механизма вычетов, осуществлять уплату НДС в бюджет по единой ставке и выставлять счета-фактуры на реализуемую продукцию исходя из действующих для данных видов сельхозпродукции ставок налога. Контрагент, получивший подобные счета-фактуры от организации, применяющей единый сельхозналог, и признанный плательщиком НДС, имеет возможность принимать к вычету суммы НДС, отраженные в счетах-фактурах в полном объеме.

Анализ опыта стран ЕС свидетельствует о том, что размер единой ставки налога определяется расчетным образом на основании анализа структуры затрат и ценообразования у сельскохозяйственных производителей не менее чем за трехлетний период их деятельности с учетом специфики подотраслей сельского хозяйства и должен обеспечивать изъятие у фермера сумм налога только с созданной им добавленной стоимости, что исключает необходимость последующего возмещения налога из бюджета. Как правило, рассчитанная величина единой ставки НДС не должна превышать размера ставки входного НДС.

Сфера применения схемы единой ставки в странах ЕС ограничена либо определенными видами деятельности, осуществляемыми предпринимателями в агропромышленном секторе экономики (Греция, Люксембург и др.), либо установленными пороговыми значениями выручки от реализации продукции фермеров (во Франции – в размере 76 300 евро за два последовательных года, в Ирландии – 25 500 евро за год).

На наш взгляд, первоначально система уплаты налога по единой ставке в России может быть распространена на всех налогоплательщиков, применяющих единый сельскохозяйственный налог. По мере функционирования указанной системы будут получены необходимые статистические данные, позволяющие установить ограничительные количественные критерии для налогоплательщиков, которые действительно нуждаются в системе налога, уплачиваемого по единой ставке. Превышение определенных критериев (доля выручки, размер основных средств) должно сопровождаться лишением права применять льготную систему уплаты НДС и переходом сельхозпроизводителей на общую систему налогообложения.

Создание нейтрального порядка обложения НДС при совершении операций для собственных нужд

Организации в ходе осуществления своей хозяйственной деятельности могут использовать результаты этой деятельности для собственных нужд. Согласно Налоговому кодексу при осуществлении подобных операций у налогоплательщиков возникают обязанности по уплате НДС, причем тех-

нологии обложения налогом несколько различаются исходя из существа потребляемых благ. В частности, Налоговый кодекс выделяет в качестве облагаемых НДС операций:

- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- передачу на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.

Далее рассмотрим особенности обложения НДС этих операций.

Порядок исчисления НДС при выполнении СМР для собственного потребления

За последние годы порядок исчисления НДС при выполнении СМР для собственного потребления изменился в сторону упрощения администрирования НДС у налогоплательщиков. Так, если до 1 января 2006 г. организации должны были начислять НДС только в отношении полностью завершённых работ, т. е. по факту создания объекта, и соответственно НДС также мог быть предъявлен к вычету только по факту постановки объекта на учет, то начиная с 2006 г. исчисление НДС со стоимости СМР стало осуществляться по итогам каждого налогового периода (в настоящее время налоговым периодом является квартал) исходя из объемов фактически выполненных работ. А после 1 января 2009 г. организации (индивидуальные предприниматели) получили возможность производить вычеты по НДС в отношении данной категории расходов в момент определения налоговой базы по НДС, т.е. в настоящее время момент определения налоговой базы и момент вычета совпадают.

Таким образом, налоговая база при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления определяется как стоимость выполненных работ, рассчитанная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение (п. 2 ст. 159 НК РФ), а вычеты сумм налога, исчисленных налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, производятся при выполнении следующих условий (п. 6 ст. 171 НК РФ, письмо ФНС России от 23 марта 2009 г. № ШС-22-3/216): строящийся объект предназначен для использования в операциях, облагаемых налогом на добавленную стоимость, и стоимость данного объекта подлежит включению в расходы (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.

НДС по материалам, использованным при выполнении СМР, принимается к вычету в момент принятия к учету (абз. 1 п. 6 ст. 171 НК РФ).

В случае если строящиеся (приобретенные) объекты недвижимости предполагается использовать в деятельности, как облагаемой, так и не облагаемой НДС, при выполнении СМР уплаченный налог принимается к вычету в полном объеме, а затем суммы НДС восстанавливаются¹ с учетом порядка, предусмотренного п. 4 ст. 171 НК РФ. Так, восстановление сумм НДС производится «по окончании каждого календарного года в течение десяти лет начиная с года, в котором наступил момент, указанный в пункте 4 статьи 259 НК РФ». При этом расчет суммы налога, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет, производится исходя из 1/10 суммы налога, принятой к вычету, в соответствующей доле. Эта доля определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, не облагаемых налогом и указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ, в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных/переданных за календарный год.

Аналогичный порядок восстановления НДС в отношении объектов недвижимости будет применяться и в том случае, если построенный объект не подлежит введению в эксплуатацию, а также если стоимость объекта не будет включаться в расходы (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организации.

*Порядок исчисления НДС при передаче товаров
(при выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд*

Рассмотрим технологию исчисления налога на примере обложения операции по выполнению организацией НИОКР своими силами для собственных нужд (так называемые инициативные НИОКР). Сама по себе операция по выполнению НИОКР для собственных нужд подлежит обложению НДС только в том случае, если стоимость выполненных работ не включается в состав расходов, не принимаемых к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций (подп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Однако согласно ст. 262 НК РФ расходы на НИОКР, осуществленные

¹ Согласно п. 4 ст. 171 НК суммы НДС, исчисленные налогоплательщиком при выполнении СМР для собственного потребления, принятые к вычету, подлежат восстановлению в случае, если указанные объекты недвижимости (основные средства) в дальнейшем используются для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ, за исключением основных средств, которые полностью самортизированы или с момента ввода которых в эксплуатацию у данного налогоплательщика прошло не менее 15 лет.

организацией самостоятельно или совместно с другими организациями (в размере, соответствующем его доле расходов), равно как на основании договоров, по которым организация выступает в качестве заказчика таких исследований или разработок, независимо от результата НИОКР (положительного или отрицательного) относятся на расходы, принимаемые к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций, после завершения этих исследований или разработок (завершения отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи-приемки, одним из следующих способов:

1) в случае когда результат НИОКР подлежит правовой охране, по мере получения охранного документа (патента, свидетельства) результат НИОКР подлежит включению в состав нематериальных активов организации;

2) в случае когда получен положительный результат, не подлежащий правовой охране, результат НИОКР подлежит учету в составе внеоборотных активов на счете 08 (ПБУ 17/02) с последующим списанием в состав прочих расходов в течение одного года при условии использования указанных НИОКР в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы исследований);

3) в случае получения отрицательного результата согласно ст. 262 НК РФ расходы на НИОКР подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение одного года в размере фактически осуществленных расходов.

Положения способов № 2 и 3 не распространяются на расходы на НИОКР в организациях, выполняющих научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки в качестве исполнителя (подрядчика или субподрядчика). Указанные расходы рассматриваются как расходы на осуществление деятельности этими организациями, направленной на получение доходов.

Таким образом, основания для возникновения объекта обложения НДС согласно подп. 2 п. 1 ст. 146 НК *не возникает*.

Исключением может являться ситуация либо с признанием необоснованными расходов на НИОКР, либо при целевом финансировании. В этих случаях у организации возникает обязанность начислить НДС на стоимость указанных НИОКР. Согласно п. 1 ст. 159 НК РФ в этом случае налоговая база по НДС определяется как стоимость переданных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), исчисленная исходя:

– из цен реализации идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), которые действовали в предыдущем налоговом периоде;

– из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

Для НИОКР, отличающихся высокой индивидуальностью, едва ли представляется возможным найти аналог в предыдущем налоговом периоде, а потому определяется рыночная цена результатов НИОКР, которая признается равной сумме произведенных затрат организации на выполнение НИОКР, потребленных для собственных нужд.

Сумма НДС при передаче товаров (при выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд начисляется сверх стоимости этих товаров (работ, услуг). Счет-фактура составляется в одном экземпляре, так как в данном случае не происходит реализации товаров (работ, услуг), и сумма НДС не предъявляется к оплате.

В то же время согласно п. 1 ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные налоговые вычеты по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления операций, облагаемых НДС (подп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ). Следовательно, организация вправе принять к вычету начисленный на результаты НИОКР НДС после принятия на учет соответствующих нематериальных активов или списания стоимости НИОКР в расходы.

В отношении товаров (работ, услуг), использованных при выполнении НИОКР, организация вправе принять к вычету НДС, предъявленный поставщиками материалов, на дату оприходования этих материалов после выставления соответствующих счетов-фактур.

Ели же деятельность, в которой предполагается использовать результаты НИОКР, освобождена от НДС, то суммы входного НДС по результатам НИОКР к вычету не принимаются, а учитываются в их стоимости (тем самым увеличиваются расходы на НИОКР).

Следовательно, основное отличие технологий начисления и вычетов НДС при осуществлении облагаемых операций для собственных нужд состоит в применении разных моментов определения налоговой базы: в случае выполнения СМР для собственных нужд налоговая база определяется ежеквартально в размере фактически выполненных работ, в то время как при выполнении инициативных НИОКР — только по их завершении независимо от полученных результатов. Использование механизма манипулирования разными подходами к определению налоговых баз в за-

висимости от видов осуществляемых операций для собственных нужд, вероятнее всего, связано с необходимостью обеспечения недопустимости вычетов входных НДС, предназначенных для выполнения операций непроизводственного характера. Эта проблема наиболее обостряется в ситуации с выполнением СМР для собственных нужд, в гораздо меньшей степени – в случае с НИОКР.

В то же время, на наш взгляд, было бы логичным применять единый подход к администрированию налога в рассмотренных примерах, причем по мере повышения общего качества администрирования налога представляется целесообразным отказаться от системы ежеквартального начисления НДС при выполнении СМР для собственных нужд, сохранив право налогоплательщиков принимать к вычетам входной НДС по приобретаемым для их выполнения товаров, работ, услуг.

Формирование прозрачного налогового законодательства по НДС при осуществлении электронной торговли

В широком смысле электронная торговля может трактоваться двояко. С одной стороны, речь идет о торговле товарами и услугами с использованием информационно-телекоммуникационных сетей, объем которой в мировом обмене товарами и услугами ежегодно увеличивается. Но сами по себе продажи с помощью Интернета, связанные с доставкой товара или оказанием услуг, не представляют большой сложности с точки зрения налогообложения, поскольку Интернет и электронная почта рассматриваются в качестве аналогов традиционным способам оформления заказов – таким, как телефон или почта, поэтому начисление НДС, как правило, происходит в порядке, обычном для физической торговли.

С другой стороны, под электронной торговлей подразумевается реализация товаров и услуг в электронной форме (программное обеспечение, фильмы, литературные произведения, информация) с использованием современных информационных технологий (через Интернет). Именно с обложением НДС поставок электронной продукции связан ряд проблем.

НДС, как известно, может взиматься либо по принципу страны происхождения, когда налогом облагается экспорт и освобождается от налога импорт, либо по принципу страны назначения, когда от НДС освобождается экспорт и облагается им импорт. Причем каждое государство вправе самостоятельно выбрать, какую схему применять. Однако оба варианта обложения НДС при трансграничных операциях сами по себе работают эффективно до тех пор, пока два государства применяют одинаковые принципы при взаимной внешней торговле. Однако в России и ЕС установ-

лены разные правила территориальности взимания НДС при поставках электронным способом программного обеспечения, изображений, аудио- и видеофайлов (фильмов), компьютерных игр, онлайн-казино, а также услуг по дистанционному обучению без вмешательства человека-преподавателя, по обеспечению доступа к онлайн-журналам, базам данных и т.п. Из-за несогласованности налоговых законодательств возникает двойное обложение НДС при продаже электронных услуг конечным потребителям в ЕС компаниями, зарегистрированными в России. Другими словами, при поставке услуг, оказываемых по электронным каналам связи, из России в страны ЕС НДС взимается дважды, в то время как при их импорте налог не взимается.

Дело в том, что для защиты европейских рынков и выравнивания условий деятельности субъектов электронной экономической деятельности, зарегистрированных в ЕС и за его пределами, 7 мая 2002 г. была принята Директива Европейского союза 2002/38/ЕС¹, которая внесла изменения в Директиву 77/388/ЕЕС и распространила ее действие на услуги, оказываемые электронным способом. Положения Директивы касаются только отношений в сфере предоставления конечным потребителям в ЕС следующих услуг: \

- поддержание веб-сайтов, веб-хостинг, дистанционная поддержка программ и оборудования;
- поставка программного обеспечения и обновлений к нему;
- поставка графических изображений, текстов, информации и доступ к базам данных;
- поставка музыкальных произведений, фильмов и игр (включая азартные), передач;
- дистанционное обучение (в том числе высшее и послевузовское).

В Директиве установлен следующий порядок администрирования НДС в зависимости от резидентства налогоплательщика и направления оказания услуг. При осуществлении деятельности в рамках ЕС компания, зарегистрированная в ЕС, в счет, выставяемый потребителям, включает НДС страны-продавца, а НДС уплачивается в государстве, в котором продавец зарегистрирован в качестве плательщика НДС, по действующим в нем ставкам. В случае поставок электронных услуг из государства – члена ЕС в государство, не являющиеся членами ЕС, счет выставяется без НДС. Если же речь идет о поставках услуг из государств, не являющихся членами ЕС, тогда компания-поставщик обязана зарегистрироваться как плательщик НДС в любом из государств – членов ЕС и осуществлять

1 Действие данной Директивы продлено до 31 декабря 2009 г.

начисление НДС по ставкам налога, действующим в странах ЕС, куда поставляются данные услуги. В течение 20 дней по окончании каждого квартала эта компания-поставщик должна перечислять начисленный по разным ставкам НДС на счета налоговых органов страны, в которой она зарегистрирована в качестве плательщика НДС. Далее эта страна сама распределит полученные средства между другими странами Евросоюза.

Очевидно, что новые правила ведут к дискриминации продавцов из стран, не входящих в Евросоюз, по сравнению с продавцами из ЕС, которые не должны определять, где находятся их покупатели, и рассчитывать НДС по разным ставкам. К тому же при электронной торговле определение резидентства покупателя является достаточно сложной и затратной процедурой.

Однако куда более существенной проблемой вступления в силу данной Директивы является двойное обложение НДС при продаже электронных услуг конечным потребителям в ЕС компаниями, зарегистрированными вне Евросоюза. Здесь нужно учесть, что согласно законодательству некоторых стран, в частности России, услуги, оказываемые по электронным каналам связи, подлежат обложению НДС при экспорте. Так, согласно российскому законодательству место реализации некоторых услуг, в том числе электронных, (п. 5 ст. 148 НК РФ) определяется по месту деятельности их продавца. Следовательно, если такие услуги оказывает российская компания, они считаются реализованными на территории России и облагаются НДС. Аналогичная ситуация складывается, например, при налогообложении электронной торговли между государствами ЕС и США, где НДС не используется. Таким образом, вести электронную торговлю со странами ЕС иностранным компаниям становится экономически невыгодно.

В России ситуация с применением принципа страны происхождения при определении места реализации электронных услуг объясняется отсутствием адекватной законодательной базы, касающейся налогообложения электронной коммерции, и, как следствие этого, возник различный подход к взиманию НДС в России и ЕС. В российском налоговом законодательстве, во-первых, нет отдельных правил, касающихся налогообложения услуг в электронной форме, т.е. налогообложение таких сделок производится в общеустановленном порядке; во-вторых, отсутствуют четкие определения некоторых объектов налогообложения, в связи с чем затруднено отнесение к ним услуг, распространяемых в электронной форме; в-третьих, остаются неурегулированными вопросы места фактического оказания услуг, распространяемых в электронной форме (ст. 148 НК РФ).

Таким образом, при поставках электронных услуг, регулируемых Директивой 2002/38/ЕС, из России в страны ЕС возникает налоговая база по НДС и в ЕС, и в России. Очевидно, что для устранения создавшихся дискриминационных условий функционирования российских компаний, занимающихся международной электронной торговлей, необходимо либо внесение в налоговое законодательство отдельных правил, касающихся налогообложения услуг в электронной форме, с конкретизацией перечня услуг, распространяемых в электронной форме, на которые данные правила будут распространяться, а также оснований определения места их фактического оказания, либо открывать российским компаниям постоянные представительства или компании на территории одного из государств – членов ЕС с низкой ставкой НДС. При этом следует принимать в расчет, что последствием регистрации компании или постоянного представительства является необходимость поддержания функционирования компании или постоянного представительства и уплата всех необходимых налогов и сборов, предусмотренных страной регистрации.

* * *

Наряду с вышеуказанными направлениями совершенствования взимания НДС следует реализовывать меры по повышению эффективности работы контролирующих органов. Сюда относится налаживание эффективного взаимодействия налоговых и таможенных органов, создание системы контроля, основанной на современных методах оценки рисков уклонения от налогообложения, неизвестных налогоплательщикам и применяемых исключительно налоговыми органами, повышение уровня ответственности сотрудников налоговых органов при расширении их прав, снижение коррупции в государственных органах и совершенствование системы регистрации налогоплательщиков.

Если результатом всех вышеназванных рекомендаций, которые вполне могут повлечь за собой снижение доходов бюджетной системы в краткосрочной перспективе, будет реальный рост эффективности и нейтральности налоговой системы и системы налогового контроля, то это единственный вариант развития событий, при котором подобное снижение доходов является оправданным. Полученный эффект от улучшения системы налогового администрирования позволит не только упорядочить налоговую нагрузку на экономических агентов, но будет также способствовать существенному повышению собираемости основных налогов и росту финансовой устойчивости бюджетной системы России в долгосрочной перспективе.

Заключение

Наблюдаемое почти во всех странах ОЭСР эволюционное движение по пути усложнения системы администрирования НДС, главным образом за счет использования тех или иных налоговых преференций (освобождений и пониженных ставок налога), сопровождалось сокращением налоговых поступлений, возрастанием расходов на администрирование и рисков собираемости НДС. Именно в результате этого эволюционного процесса проявились «слабые места» в системе администрирования НДС, апеллирование к которым нередко становится поводом для возобновления дискуссий о необходимости замены НДС на налог с продаж или снижения его ставок.

В России в условиях экономического кризиса и необходимости повышения собираемости налогов также актуализировались идеи реформирования НДС, причем всерьез обсуждаются перспективы не только возможного снижения его ставки или радикального изменения техники исчисления налога, но и его полной отмены. В этой связи в работе представлен анализ значимости факторов, влияющих на качество администрирования НДС, и выявления основных ограничений, снижающих эффективность взимания НДС в странах ОЭСР и России.

Анализ международного и отечественного опыта взимания НДС в странах ОЭСР и России позволил обнаружить значительные различия между странами в налоговых сборах НДС, что свидетельствует о наличии большого количества факторов, объясняющих качество администрирования в различных экономиках, а также факторов, определяющих широту базы и уровень ставки.

В основе всех рассмотренных нами эмпирических исследований по

данной тематике лежит оценка показателя качества администрирования НДС, представляющего собой отношение поступлений НДС (в долях налоговой базы) к номинальной ставке налога (*Ci – efficiency*). Этот показатель характеризует, какая доля базы (ВВП или конечного потребления) эффективно облагается налогом и соответственно в какой мере применяемые налоговые преференции и качество администрирования налога снижают этот показатель. Высокое значение *C*-эффективности предполагает равномерное применение НДС к широкой базе при эффективном администрировании налога, в то время как низкое значение данного коэффициента отражает размытую налоговую базу ввиду освобождений или льготных ставок, а также низкий уровень его администрирования.

Одновременно данный показатель демонстрирует, какой объем поступлений НДС в долях базы (ВВП или конечное потребление) приходится на 1 процентный пункт базовой ставки налога. Соответственно качество администрирования налога при прочих равных условиях (уровень уклонения, объем освобождений и т.д.) выше у тех стран, для которых характерно более высокое значение поступлений НДС на 1 процентный пункт ставки.

На основании эконометрических оценок выявлена положительная зависимость между качеством администрирования НДС и уровнем экономического развития страны, долей импорта в конечном потреблении, развитостью институтов защиты от коррупции и финансовой системы, а также отрицательная зависимость от величины налоговой ставки и размеров сельскохозяйственного сектора экономики. Расчеты не позволили выявить зависимость между наличием опыта и качеством его администрирования, что согласуется с концепцией догоняющего развития: странам, которые вводили НДС позже других, не приходилось проходить весь путь совершенствования его администрирования – они комплексно заимствовали этот институт у стран, отработавших в той или иной степени соответствующие методы его администрирования.

В исследовании было установлено, что Россия по качеству администрирования находится на сопоставимом с развитыми экономиками уровне (Австрия, Норвегия, Нидерланды, Финляндия). Причем с учетом особенностей отечественной экономики (высокая доля импорта в потреблении, низкий уровень институционального развития, высокая доля теневого сектора и т.д.) качество администрирования превышает теоретические значения.

В настоящей работе были оценены возможные последствия для бюджетной системы РФ реализации одного из обсуждаемых вариантов ре-

формирования НДС: установления единой ставки НДС на уровне 12%; замены НДС налогом с продаж; перехода к взиманию НДС на основе балансового метода. По итогам расчетов, снижение ставки НДС до 12% повлечет для бюджета довольно ощутимые потери (около 1,1% ВВП). В случае введения вместо НДС налога с продаж с 10%-й ставкой можно ожидать недополучения доходов в бюджет в пределах 1,1–2,3% ВВП. Переход к взиманию НДС на основе балансового метода также не способен принципиально повлиять на качество администрирования, несмотря на то что теоретически поступления от НДС при одинаковых базовых ставках могут быть на 10–15% выше, чем при действующем порядке.

В исследовании были выявлены основные проблемы администрирования НДС в России – в частности, задержки и сложности получения возмещения НДС из бюджета, трудности обоснования налоговых вычетов, относительно высокие издержки по его администрированию, использование различных схем незаконной минимизации налога, уклонения от налогообложения. Очевидно, что проблемы с администрированием НДС существуют. Однако не следует забывать и о том, что НДС выполняет важную фискальную функцию и является менее подверженным конъюнктурным колебаниям мировых цен на природные ресурсы, нежели другие основные налоги (налог на прибыль, НДС, ЕСН). Применение НДС обеспечивает стабильность всей системы государственных финансов в долгосрочной перспективе, что особенно актуально в условиях финансового кризиса.

В работе приводится набор мер, реализация которых посредством внесения изменений в налоговое законодательство и принятия ряда подзаконных актов может привести к незначительному снижению бюджетных доходов от налога на добавленную стоимость, но способна обеспечить заметное повышение его нейтральности и эффективности, включая снижение издержек для налогоплательщиков, связанных с исполнением налогового законодательства. Речь идет в первую очередь о переходе к единой ставке НДС, об упорядочении и упрощении получения возмещения НДС в условиях использования нулевой ставки, о введении процедуры добровольной регистрации плательщиков НДС, о сокращении перечня освобождений до «стандартных» освобождений по ОЭСР, о разрешении плательщикам, применяющим специальные налоговые режимы, участвовать в НДС-обороте, о создании нейтрального порядка обложения НДС при совершении операций для собственных нужд, о формировании прозрачного налогового законодательства по НДС при осуществлении электронной торговли и др.

Список литературы

Aizenman J. (2004). Financial Opening and Development: Evidence and Policy Controversies // *American Economic Review*. Vol. 94. P. 65–70.

Aizenman J., Noy I. (2004). Endogenous financial and trade openness: efficiency and political economy considerations. *Manuscript, UCSC*.

Aizenman J., Jinjarak Y. (2005). The Collection Efficiency of the Value Added Tax: Theory and International Evidence // *NBER Working Paper No. 11539, August*.

Barlett B. (2004). Agenda for Tax Reform // *Tax Notes* 105: 1536.

Baunsgaard T., Keen M. (2005). Tax Revenue and (or?) Trade Liberalization // *Working Paper WP/05/112*. International Monetary Fund, Washington.

Blanchard O., Perotti R. (1999). An Empirical Characterization of the Dynamic Effects of Changes in Government Spending and Taxes on Output // *NBER Working Paper No. W7269*. National Bureau of Economic Research, July.

Bird R.M. Review Of Principles And Practice of Value Added Taxation: Lessons For Developing Countries // *Canadian Tax Journal*. 1993. Vol. 41 (#6).

Bird Richard M., Gendron Pierre-Pascal (2006). Is VAT the Best Way to Impose a General Consumption Tax in Developing Countries? // *CREMA Working Paper 0602*. Institute for International Business, University of Toronto, Ontario, March.

Bogetic Z., Fareed H (1993). Determinants of Value-Added Tax Revenue: A Cross-Section Analysis // *Policy Research Working Papers*. WPS 1203, October.

Botman D., Kumar M. (2006). Fundamental Determinants of the Effects of Fiscal Policy // *IMF Working Paper WP/06/72*. International Monetary Fund, Washington, D.C., March.

Van Brusselen P. Fiscal Stabilization Plans and the Outlook for the World Economy. NIME Policy Brief 01-2009. Brussels. Federal Planning Bureau of Belgium (April 2009). P. 61 и др.

Cukierman A., Edwards S., Tabellini G. (1992). Seigniorage and Political Instability // *American Economic Review*. Vol. 82. P. 537–555.

Ebrill L., Keen M., Bodin J-P., Summers V. (2001). The Modern VAT // *IMF Working Paper*.

Edmiston K., Bird R.M. (2004). Taxing Consumption in Jamaica: The GCT and SCT // *ITP Paper 0414*. International Tax Program, Rotman School of Management, University of Toronto.

Eggertsson G. (2006). Fiscal multipliers and Policy Coordination // *Staff Report n° 241*, Federal Reserve Bank of New York, March.

Emran M.S., Stiglitz J.E. (2005). On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries // *Journal of Public Economics*. Vol. 89. P. 599–623.

Gordon R., Li W. (2005). Tax Structure in Developing Countries: Many Puzzles and a Possible Explanation // *NBER Working Paper No. 11267*.

Jenkins G.P., Kuo C-Y., Sun K-N. (2003). Taxation and Economic Development in Taowan // *Cambridge, MA, University Press*.

Jinjarak Y. (2005). Adios Government Revenue from Financial Repression: More on the Consequences of Financial and Trade Opening // *Manuscript, Nanyang Technological University (NTU)*.

McCarten W. (2005). The Role of Organization Design in the Revenue Strategies of Developing Countries // *Global VAT Conference, Rome. March 2005*.

Pagan J.A., Soydemir G., Tijerina-Guajardo J.A. (2001). The Evolution of VAT Rates and Government Tax Revenue in Mexico // *Contemporary Economic Policy*. Vol. 19. P. 424–433.

Prasad E., Rogoff K., Wei S. J., Koss M. A. (2003). Effects of Financial Globalization on Developing Countries: Some Empirical Evidence // *IMF Working Paper*.

Romer Ch. D., Romer D. H. (2007). The Macroeconomic Effects of Tax Changes: Estimates Based On a New Measure of Fiscal Shocks. University of California, Berkeley, March.

Sandmo A. (1987). The Effects of Taxation on Savings and Risk-Taking // *Handbook of Public Economics*. Vol. 1 / Auerbach A.J., Feldstein M. (eds.). North-Holland, 1987. P. 265–313.

Schneider F. (2005). Shadow Economies Around the World: What Do We Really Know? // *European Journal of Political Economy*. Vol. 21. P. 548–642.

Yitzhaki S. (1974). A Note on Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis // *Journal of Public Economics*. Vol. 3. P. 201–202.

Value-added taxes: lessons learned from other countries on compliance risks, administrative costs, compliance burden, and transition // United States Government Accountability Office, GAO-08-566, Washington, D.C. April 2008.

The Value Added Tax: Experience and Issues. Background paper prepared for the International Tax Dialogue Conference on VAT, Rome. March 15–16, 2005.

Баткибеков С. и др. Налоговая реформа в России: анализ первых результатов и перспективы развития. Научные труды № 50. М.: ИЭПП, 2003.

Конторович В.К. Собираемость налогов в Российской Федерации. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2005.

Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. Серия «Научные труды ИЭПП» № 19Р. М.: ИЭПП, 2000. С. 415–601.

Саакян Р., Трунин И. Возмещение налога на добавленную стоимость при применении нулевой налоговой ставки // Вопросы экономики. 2007. № 3.

Сопоставление НДС и налога с продаж. Отчет о научно-исследовательской работе, подготовленный экспертами Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации, 2006 (http://www.taxreform.ru/th_nsp.html)

Синельников-Мурылев С., Соколов И., Трунин И. Исследование основных тенденций развития системы косвенного налогообложения в России в 2000–2007 гг. // М.: ИЭПП, 2008.

Трунин И. Нужна ли отмена НДС в России? (Анализ проблемы с учетом долгосрочного прогноза устойчивости бюджетной системы) // Вопросы экономики. 2008. № 9.

Институтом экономики переходного периода с 1996 года издается серия “Научные труды”. К настоящему времени в этой серии вышло в свет более 100 работ.

**Последние опубликованные работы
в серии “Научные труды”**

№ 133Р Трунин П., Князев Д., Сатдаров А. *Анализ независимости центральных банков РФ, стран СНГ и Восточной Европы. 2010*

№ 132Р Стародубровская И., Миронова Н. *Муниципальная реформа в республиках Южного федерального округа. 2010.*

№ 131Р Золотарева А., Киреева А., Шаталов С. *Правовое регулирование международных сделок с интеллектуальной собственностью. 2010.*

№ 130Р Коллектив авторов. *Моделирование временной структуры процентных ставок по российским государственным облигациям в 2000–2008 гг. 2009.*

№ 129Р Казакова М., Синельников-Мурылев С., Кадоchnikов П. *Анализ структурной и конъюнктурной составляющих налоговой нагрузки в российской экономике. 2009.*

№ 128Р Коллектив авторов. *Анализ возможности возникновения “пузыря” на российском рынке недвижимости. 2009.*

№ 127Р Коллектив авторов. *Анализ правил денежно-кредитной политики Банка России в 1999–2007 гг. 2009.*

№ 126Р Коллектив авторов. *Анализ институциональной динамики в странах с переходной экономикой. 2009.*

№ 125Р Шишкин С., Попович Л. *Анализ перспектив развития частного финансирования здравоохранения. 2009.*

№ 124Р Дежина И., Киселева В. *Тенденции развития научных школ в современной России. 2009.*

Для заметок

Для заметок

Казакова Мария Владимировна

Кнобель Александр Юрьевич

Соколов Илья Александрович

**Качество администрирования НДС
в странах ОЭСР и России.
Реформирование российской системы взимания
налога**

Редакторы: Н. Главцкая, А. Молдавский

Корректор: Н. Андрианова

Компьютерный дизайн: Е. Немешаева

Подписано в печать 19.04.2010

Тираж 300 экз.

125993, Москва, Газетный пер., 5

Тел. (495) 629–6736

Факс (495) 697–8816

www.iet.ru

E-mail: info@iet.ru

ISBN 978-5-93255-285-8



9 785932 552858 >