РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ

ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ

ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ИНСТИТУТ ДИСТАНЦИОННОГО ОБРАЗОВАНИЯ

### СПЕЦИАЛЬНОСТЬ « Государственные и муниципальные финансы »

##### К У Р С О В А Я Р А Б О Т А

По предмету: Налоги и налогообложение

Тема:Фискальное и регулирующее значение НДС

Выполнила:Насибулина Л.В.

Студент 3 курса

6 семестр

**,2011**

СОДЕРЖАНИЕ

###### ВВЕДЕНИЕ ………………………………………………………………… 3 ГЛАВА I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ………………………………………….. 5 1.1. История и экономическая сущность НДС в системе косвенного налогообложения …………………………………………………………….5 1.2 Правовые основы функционирования механизма НДС в России ……10 ГЛАВА II. ФУНКЦИОНИРОВАНИЕ НДС В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ 2.1. Фискальное и регулирующее значение НДС………………………….14

2.2 Анализ поступлений НДС в бюджетную систему РФ ………………..34

ЗАКЛЮЧЕНИЕ………………………………………………………………39

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ………………………….41

ВВЕДЕНИЕ

Налог на добавленную стоимость играет ведущую роль в косвенном налогообложении. Поступления от него занимают значительное место в доходной части бюджета нашего государства. Причем доля поступлений от налога на добавленную стоимость в общих налоговых доходах государства неуклонно возрастает.

Этот налог прочно занимает первое место среди всех налоговых доходов государства. Именно поэтому налоговые органы пристально проверяют правильность исчисления налога на добавленную стоимость.   
Однако, несмотря на ведущую роль НДС в налоговой системе Российской Федерации в отечественном законодательстве все же сохраняются значительные проблемы, требующие своего скорейшего разрешения.

Российское законодательство по НДС характеризуется чрезвычайной подвижностью и изменчивостью. Огромное количество законодательных актов, инструкций и других нормативных документов, регламентирующих порядок исчисления налога, требуют своей унификации, так как их многочисленность и разрозненность является причиной ряда распространенных нарушений порядка исчисления и уплаты налога.

Налог на добавленную стоимость широко используется и в мировой практике. Он взимается более чем в 50 странах. Специалисты в области налогообложения называют три основные группы причин, делающих целесообразным введение НДС: он обеспечивает высокие процентные государственные доходы, ему свойственны нейтральность и, конечно же, эффективность. В большинстве стран НДС обеспечивает от 12 до 30 % государственных доходов, что эквивалентно примерно 5 - 10 % валового национального продукта. Мировой опыт свидетельствует, что налоговая система, построенная на базе НДС, обеспечивает высокую стабильность поступлений в бюджет и незначительную зависимость его от характера экономической конъюнктуры. Этот вид налога составляет устойчивую и широкую базу формирования бюджета, любое незначительное повышение его ставок существенно увеличивает поступления в бюджет. НДС обладает такими качествами, как универсальность и абсолютная объективность, он практически не влияет на относительные конкурентные позиции секторов экономики.

Налог на добавленную стоимость имеет преимущества как для государства, так и для налогоплательщика. Во - первых, от него труднее уклониться. Во - вторых, с ним связано меньше экономических нарушений. В - третьих, он в большей степени повышает заинтересованность в росте доходов. К тому же для налогоплательщиков предпочтительнее рост налогообложения расходов, чем доходов.

В России НДС взимается с 1992 г. на основе Закона «О налоге на добавленную стоимость» от 6 декабря 1991 г. № 1992-1. Для России это был новый вид налога, заменивший два действовавших до этого (с оборота и продаж). Он принадлежит к числу федеральных налогов. Последнее означает, что НДС взимается на всей территории страны и устанавливается законодательными актами Российской Федерации. При этом процесс взимания НДС в нашей стране обладает целым комплексом особенностей, отражающих реалии российской экономики, финансов, процедуры бухгалтерского учета.

Развитие НДС в России выявил все положительные свойства этого налога на потребление. С помощью этого налога удается более успешно решать чисто фискальные цели пополнения средств государственного бюджета, административные задачи, связанные с созданием более эффективной системы сбора налогов.

ГЛАВА I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ

1.1. История и экономическая сущность НДС в системе косвенного налогообложения

Впервые интерес к НДС проявился в 1920-х годах, когда он рассматривался как разновидность налога с продаж. Поскольку налог применялся только к добавленной ценности, а не к суммарной выручке, он позволял избежать тех отрицательных свойств, которые были присущи многим формам налога с продаж. Главное — ликвидировалось многократное налогообложение одних и тех же производственных затрат во время продаж промежуточных продуктов и окончательной продажи потребителю. НДС отстаивался также на том основании, что он осуществляет большее приближение к налогообложению по принципу получаемой выгоды, чем его главная альтернатива — корпоративный налог на прибыль. Фирмы пользуются услугами правительства независимо от того, получают они прибыль или нет. Таким образом, не только достигается большая справедливость в налогообложении, но и увеличивается экономическая эффективность, поскольку в той мере, в какой государственные услуги не являются чистыми общественными благами, эффективное использование ресурсов требует, чтобы предприятия вносили плату за пользование ими. В последнее время в пользу НДС приводятся дополнительные аргументы, связанные с тем, что он в большей степени, чем налог на прибыль корпораций, способствует экономическому росту и стабильности платежного баланса. Налог на добавленную стоимость является сравнительно молодым налогом. Большинство из ныне действующих налогов были введены в практику в XIX веке. Некоторые налоги, такие как акцизы, земельный налог, известны еще с древних времен. НДС стал применяться лишь в XX веке. Конкретная же схема обложения НДС была разработана в 1954 году французским экономистом М. Лоре, с легкой руки которого он и был введен во Франции в 1958 году. В то же время добавленная стоимость начала использоваться в статистических и аналитических целях еще с конца прошлого века.

НДС относится к группе косвенных налогов. Необходимо отметить, что для них характерна в основном фискальная функция. Их появление обычно связано с возрастанием потребности государства в доходах в связи с ростом расходов. Исторически первой формой косвенных налогов выступали акцизы, которые взимались с отдельных видов товаров. В противоположность им НДС представляет собой универсальный акциз, так как обложению им подлежат все товары.

Одной из первых форм косвенного налогообложения явился налог с продаж, сходный по характеру с НДС. Предпосылкой возникновения налога с продаж послужила острая нехватка средств в связи с огромными военными расходами в период I Мировой войны. Данный налог взимался многократно на каждой стадии движения товара от производителя к потребителю. В результате его функционирования цена реализуемого товара значительно повышалась, что вызывало огромное недовольство, как покупателей, так и производителей. Прежде всего, это было связано с тем, что потребители вынуждены были покупать товары по сильно завышенной цене, вытекающей из многократного обложения оборотов налогом с продаж. С другой стороны производители несли значительные убытки вследствие снижения спроса на свою продукцию. Это явилось предпосылкой к тому, что после I Мировой войны непопулярный налог был упразднен, но ненадолго. Государственный бюджет, сильно обремененный возросшими расходами в период II Мировой войны, требовал дополнительных источников пополнения доходов. Налог с продаж, отвечавший фискальным требованиям, был введен вновь. Необходимо отметить, что произошло некоторое совершенствование механизма обложения данным налогом. Во-первых, он начал взиматься однократно и, как правило, на стадии розничной торговли, тем самым не сильно замедляя оборот капитала. Во-вторых, поступление средств в казну также происходило более быстрыми темпами, так как возросла оборачиваемость средств. В то же время при таком положении вещей государство терпело некоторые убытки в результате потери части доходов из-за невозможности осуществлять полный контроль за всеми стадиями производства и обращения товара. При многократном обложении объекта фискальные органы имели возможность получать оперативную информацию о движении капитала при подаче налоговых деклараций. При однократном обложении только последней стадии обращения - розничной торговли - такая возможность терялась. Вышеперечисленные факторы послужили основными причинами к возникновению налога на добавленную стоимость, который давал возможность государству контролировать весь процесс производства и обращения товаров (в том числе оптовую и розничную торговлю).

Широкое распространение НДС получил благодаря подписанию в 1957 году в Риме договора о создании Европейского экономического сообщества, согласно которому страны его подписавшие должны были гармонизировать свои налоговые системы в интересах создания общего рынка. В 1967 году вторая директива Совета ЕЭС провозгласила НДС главным косвенным налогом Европы, предписывая всем членам Сообщества ввести данный налог в свои налоговые системы до конца 1972 года. В том же 1967 году налог на добавленную стоимость начал функционировать в Дании, в 1968 - в ФРГ. Шестая директива Совета ЕЭС 1977 года окончательно утвердила базу современной европейской системы обложения НДС, чем способствовала унификации взимания данного налога в Европе. Последние уточнения в механизм обложения НДС были сделаны в 1991 году десятой директивой, и ее положения были включены во все налоговые законодательства стран-членов ЕЭС.

В настоящее время НДС взимается более чем в сорока странах мира: почти во всех европейских странах, Латинской Америке, Турции, Индонезии, ряде стран Южной Америки. В США и Канаде применяется близкий по методу взимания к НДС налог с продаж.

Обширная география распространения НДС свидетельствует о его жизнеспособности и соответствии требованиям рыночной экономики. Необходимо отметить, что прочному внедрению его в практику налогообложения в немалой степени способствовали следующие факторы.

Во-первых, недостатки, имеющиеся у прямых налогов. К их числу можно отнести чрезмерную тяжесть налогообложения, широкие масштабы уклонения плательщиков от их уплаты.

Во-вторых, постоянный дефицит бюджета, и как следствие постоянная потребность в увеличении доходов бюджета путем расширения налогооблагаемой базы и повышения эффективности налогообложения.

В-третьих, потребность в усовершенствовании существующих налоговых систем и приведении их в соответствие с современным уровнем экономического развития.

В настоящее время общий механизм взимания НДС идентичен во многих странах. Как известно, плательщиками этого налога являются юридические и физические лица, занимающиеся коммерческой деятельностью. Объектами обложения выступают оборот товаров, объем произведенных работ и оказанных услуг. Необходимо отметить, что налог взимается многократно на каждом этапе производства и реализации продукции при ее движении от первого производителя до конечного потребителя. Налогооблагаемая база определяется исходя из стоимости, добавленной на каждой стадии производства и обращения, включая заработную плату с начислениями, амортизацию, проценты за кредит, прибыль и расходы общего характера (за электроэнергию, рекламу, транспорт и др.). При этом стоимость средств производства и материальных затрат исключается из облагаемого оборота. Так же, как и по многим налогам, предусмотрены льготы при расчете и уплате НДС, которые определяются историческим и социально-экономическим развитием каждой страны. Таким образом, экономическая сущность НДС – налог на потребление, так как в конечном счете все его бремя ложится на последнего покупателя в цепочке продаж, то есть на потребителя.

В связи с возросшей инфляцией налог с оборота утратил свою жизнеспособность и вместе с налогом с продаж был заменен налогом на добавленную стоимость. Новый налог выгодно отличался от ранее действовавших. Он был более эффективен для государства, так как обложению им подлежал товарооборот на всех стадиях производства и обращения. Можно было ожидать, что с расширением налоговой базы и ставок поступления будут расти. Также необходимо отметить, что НДС является менее обременительным для отдельного производителя, поскольку обложению подлежит не весь товарооборот, а лишь прирост стоимости, и тяжесть налога может быть распределена по всей цепи товарооборота. Это являлось немаловажным фактором в достижении равенства всех участников рынка. Следует также обратить внимание на такой факт, что налог на добавленную стоимость являлся более простой и универсальной формой косвенного обложения, так как для всех плательщиков устанавливался единый механизм его взимания на всей территории страны.

1.2. Правовые основы функционирования механизма НДС в России

В соответствии со ст. 13 НК РФ налог на добавленную стоимость относится к федеральным налогам и поступает только в федеральный бюджет (ст. 50 БК РФ). В настоящее время все основные и факультативные элементы НДС урегулированы нормами гл. 21 НК РФ. Проведем анализ норм гл. 21 НК РФ, сделав акцент на особенностях правового регулирования налога, связанных с внешнеэкономической деятельностью.

Налогоплательщиками НДС при осуществлении внешнеэкономической деятельности в соответствии со ст. 143 НК РФ являются лица, признаваемые таковыми в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации и определяемые в соответствии с ТК РФ. В соответствии со ст. 328 ТК РФ плательщиками являются декларанты и иные лица, на которые возложена обязанность уплатить налоги. При этом любое лицо вправе уплатить налоги за товары, перемещаемые через таможенную границу. Очевидно, что лицо, перемещающее товары через таможенную границу РФ, может быть как импортером, так и экспортером. В зависимости от этого последующие обязательные элементы налоговой модели НДС (объект и т.д.) должны были бы существенно отличаться, что не находит системного отражения в статьях и нормах гл. 21 НК РФ.

Следует обратить внимание на то, что на налогоплательщиков НДС, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность, не распространяется льгота (в виде освобождения), которая может быть использована всеми прочими налогоплательщиками НДС в соответствии со ст. 145 "Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика" НК РФ. Так, исходя из п. 3 ст. 145 НК РФ, освобождение не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащих налогообложению. В указанной статье отсутствует упоминание о налогоплательщике-экспортере. Следовательно, на первый взгляд можно предположить, что она на него имеет распространение. Однако, учитывая условия перехода на льготный режим (системное на протяжении трех предшествующих месяцев непревышение выручки от реализации двух миллионов рублей), а также другие особенности налогообложения при экспорте (будут рассмотрены ниже), можно логически сделать вывод о фактическом отсутствии возможности для экспортера воспользоваться указанной льготой.

Объектом по НДС, уплачиваемому в связи с осуществлением внешнеэкономической деятельности (импорт), в соответствии со ст. 146 НК РФ (п. 1) является операция по ввозу товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Одновременно в соответствии со ст. 150 "Ввоз товаров на территорию Российской Федерации, не подлежащий налогообложению (освобождаемый от налогообложения)" НК РФ льготы в виде освобождений распространяются на отдельные виды объекта.

В ст. 151 НК РФ установлены отдельные особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в зависимости от таможенного режима. Например:

- при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в зависимости от избранного таможенного режима налогообложение производится в следующем порядке:

- при выпуске для свободного обращения налог уплачивается в полном объеме;

- при помещении товаров под таможенный режим реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы налога, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с НК РФ, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;

Отметим, что неуплата налога, например, в режиме экспорта подразумевает применение ставки 0% (будет рассмотрено ниже). Нормативное установление ставки, даже если она равна 0% (льгота в виде скидки), не означает отсутствия налогового правоотношения, которое требует четкого установления такого обязательного элемента, как объект налога.

Налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с положениями ст. ст. 153 и 154 НК РФ. В соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) по общему правилу определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога. Все эти положения справедливы для определения налоговой базы при реализации товаров в режиме экспорта.

По положениям ст. 164 "Налоговые ставки" НК РФ ставки по НДС могут устанавливаться в размерах 0% (п. 1), 10% (п. 2), 18% (п. 3), возможно также применение расчетной ставки (п. 4).

В случае с импортом, когда объектом является ввоз товаров на территорию Российской Федерации, возможны следующие варианты.

Так, в соответствии с п. 5 ст. 164 НК РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации применяются налоговые ставки в размере 10% (продовольственные товары; товары для детей; периодические печатные издания, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера; медицинские товары. Перечень указанных товаров носит закрытый характер) и в размере 18%.

При экспорте применяется ставка 0% (п. 1 ст. 164 НК РФ), в частности, в случае реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.

###### ГЛАВА II. ФУНКЦИОНИРОВАНИЕ НДС В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ 2.1. Фискальное и регулирующее значение НДС

Одним из важных теоретических вопросов, относящихся к налогу на добавленную стоимость, является вопрос о сфере его действия. С экономической точки зрения для удовлетворения критериям равенства и нейтральности идеальный НДС как налог на потребление должен взиматься со всего потребления домашних хозяйств, включая товары и услуги, произведенные самостоятельно. Так, для создания равных условий для всех существующих торгуемых и неторгуемых товаров потребление, например, самостоятельно выращенных овощей должно облагаться налогом на добавленную стоимость, т.к. указанная продукция в той же степени является потребленной добавленной стоимостью индивидуума, в какой в соответствии с концепцией экономического дохода в последний включается стоимость самостоятельно произведенных и потребленных товаров. Наиболее последовательные сторонники этой теории настаивают на включении в налогооблагаемую стоимость также и потребления свободного времени. В то же время всеми признается, что практическое воплощение подобных взглядов невозможно даже в отношении самостоятельно произведенных товаров, не говоря о свободном времени.

С точки зрения иного, юридического, подхода к налогу на добавленную стоимость целью указанного налога даже в идеале не является обложение нерыночного потребления. Даже в случае самостоятельного производства товаров или услуг экономический субъект должен уплатить налог только в том случае, если он реализует продукты своей деятельности. Другими словами, налогооблагаемой продукция становится только в том случае, если она производится не для собственного потребления, а для коммерческих целей. Вследствие этого законодательные акты о налоге на добавленную стоимость всегда включают в базу налога только торгуемые товары и услуги. Более того, операция попадает в категорию налогооблагаемых только в случае получения оплаты в денежной или какой-либо иное форме за поставленное благо. Таким образом, НДС является скорее налогом на потребительские расходы, нежели чем налогом на потребительскую деятельность в целом.

В отличие от налога на доходы физических лиц, налог на добавленную стоимость является налогом на текущее внутреннее потребление, (в случае, если его взимание осуществляется по принципу страны назначения). По причине того, что НДС является налогом на текущее потребление, доходы от капитала не облагаются этим налогом. Соответственно, не подлежат обложению внутренние сбережения, и следовательно, налог не вызывает межсекторных искажений в распределении капитала.

В то же время НДС эквивалентен налогу на текущую стоимость заработной платы (или, точнее, на общую компенсацию за труд) в течение жизненного цикла потребителя. При этом следует отметить, что это утверждение справедливо только для текущих, а не капитальных доходов потребителя; в случае, если потребитель получает доход с капитала, то НДС является налогом на заработную плату тех, кто в свое время создал этот капитал. Для простоты мы пока абстрагируемся от налогообложения капитальных доходов индивидуума. Вследствие своей эквивалентности налогу на текущую стоимость заработной платы, НДС создает такие же стимулы и искажения, что и налоги на заработную плату. В частности, НДС приводит к искажениям в предложении рабочей силы, способствует увеличению собственного производства домашних хозяйств, а также вызывает иные искажения, связанные с налогами на заработную плату — такие как, например, готовность к принятию риска, и эффекты, связанные с искажениями в предложении рабочей силы. Часть этих искажений компенсируется тем, что НДС является налогом на индивидуальный доход с более широкой базой, и соответственно, — с меньшими льготами, чем подоходные налоги, что приводит к одинаковому обложению всех индивидуумов в экономике. Налог на добавленную стоимость является менее искажающим, т.к. его ставка не зависит от дохода индивидуума, и не существует прямой зависимости между его доходом и ставкой налога (особенно при взимании НДС по единой ставке).

Налог на добавленную стоимость в меньшей степени искажает потребительский выбор, чем иные налоги. Так, НДС, базой которого являются все товары и услуги (а пример Новой Зеландии показывает, что взимание такого налога вполне возможно), оставляет потребителю выбор только между торгуемыми и неторгуемыми (а значит, и неналогооблагаемыми) благами, такими как, например, самостоятельное изготовление товаров.

Общепринятой является точка зрения о регрессивном характере налога на добавленную стоимость как налога на потребление: низкодоходные слои населения, которые тратят более высокую долю своего дохода на потребление, чем высокодоходные группы, соответственно вынуждены выплачивать более высокую долю дохода в качестве НДС. Однако если рассматривать полный жизненный цикл потребителя при условии полного расходования сбережений, регрессивный характер НДС исчезает.

Для целей поощрения экспорта из страны и улучшения платежного баланса, экспортируемые товары и услуги обычно освобождаются от обложения НДС. При этом воздействие введения единой положительной ставки НДС на импорт и нулевой на экспорт с макроэкономической точки зрения эквивалентно эффекту девальвации национальной валюты.

**Влияние НДС на сбережения.** Так как НДС является налогом на потребление, распространено мнение, что НДС в большей степени способствует росту сбережений, чем подоходный налог. Однако это не всегда справедливо. Теоретически, влияние налога на сбережения зависит от эластичности маршаллианского спроса на будущее потребление по фактическому потреблению в данный момент. Но если принять во внимание, что сбережения не являются аргументом индивидуальной функции полезности, то можно показать, что кривая предложения сбережений строится на основе кривой спроса на потребление в будущем. Увеличение цены потребления в будущем может привести к его уменьшению, но сбережения в то же время могут как вырасти, так и уменьшиться, т.к. обычно сбережения представляются как текущая стоимость будущих расходов на потребление. Также нельзя не учитывать эффекты предложения труда, а также другие эффекты дохода, оказывающие воздействие на эластичность сбережений по НДС.

Влияние налога на добавленную стоимость на сбережения и инвестиции выражено в большей степени, если мы будем рассматривать введение НДС вместо иного налога, взимавшегося ранее, — например, налога с продаж. 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). Налог на добавленную стоимость, уплаченный при осуществлении капиталовложений, предусматривает его полное возмещение, как и при приобретении иных товаров и услуг, что обеспечивает его нейтральность по отношению к выбору между потреблением и инвестированием.

Одно из важных отличий НДС от подоходного налога связано с влиянием первого на величину предложения труда. При общем относительно низком уровне доходов населения НДС может за счет эффекта дохода приводить к росту предложения труда и одновременно не должно оказывать влияния на распределение труда и свободного времени богатых слоев, за исключением тех, кто не хочет сокращать сбережения. Другими словами, для низкодоходных групп населения рост ставок налога на добавленную стоимость (что означает соответствующий рост цен) может вызвать желание перераспределить свое время в пользу труда для поддержания прежнего уровня благосостояния. Для высокообеспеченных индивидуумов повышение цен на потребительские товары является вопросом не повышения доли времени, распределяемого в пользу труда, а скорее — сокращения сбережений. При этом следует отметить, что указанные эффекты тесно связаны в том числе и с эластичностью предложения труда по доходу.

Увеличение доли косвенного налогообложения при неизменном уровне налоговых изъятий может уменьшить склонность к сбережению, хотя сами сбережения (понимаемые как прирост финансовых активов) при этом не облагаются, но косвенный налог уменьшает сбережения через эффект дохода. Важным обстоятельством является то, что увеличение доли косвенного налогообложения может вступать в противоречие с требованиями справедливости, поскольку уменьшает прогрессивность налоговой системы в текущем периоде. Следует учитывать также, что теоретически введение косвенного налога может приводить и к уменьшению сбережений, если уменьшившийся доход мал для поддержания имущества в нормальном состоянии.

**Влияние НДС на инвестиции и готовность к принятию риска.** Эффекты, оказываемые введением НДС как на внутренние инвестиции, так и на склонность к принятию риска, противоречивы. Даже предположив, что объем сбережений меняется с введением НДС, мы не можем оценить распределение этого изменения между сбережениями резидентов и нерезидентов. Исходя из теоретических соображений, можно предположить, что склонность к принятию риска должна упасть при переходе от налогов на доход к налогам на потребление, т.к. подоходное налогообложение предполагает принятие на себя правительством части риска частных инвесторов. Другими словами, налог на неопределенный доход от капитала должен уменьшить рисковую составляющую ожидаемых поступлений. Тем не менее, утверждение, что введение НДС вместо подоходного налога оказывает влияние на склонность к принятию риска, не нашло эмпирического подтверждения.

Поскольку большинство государств, взимающих налог на добавленную стоимость, ввели НДС в качестве альтернативы различным налогам с продаж, можно сформулировать несколько основных причин, по которым дилемма налоги с продаж — НДС решалась именно в пользу последнего:

1) В большинстве государств налог на добавленную стоимость вводился в качестве замены налогов с оптовых продаж или каскадных налогов с оборота, экономический эффект которых имел произвольный характер, либо стимулировал вертикальную интеграцию производства. Применение НДС позволяет сделать налоги на потребление более нейтральными по отношению к ценам, эффективности производства и потребления, потребительскому выбору. При системе НДС налогообложению подвергается потребление домашних хозяйств, но не покупки предприятий и организаций (кроме конечного непроизводственного потребления).

2) Налог на добавленную стоимость имеет более широкую базу обложения, т.к. им облагаются не только розничные продажи, но и все непроизводственные покупки предприятий, в которых предприятия выступают конечными потребителями, в т.ч. работы, выполненные самим предприятием для собственных нужд. Налогом облагаются также покупки предприятий всех сфер деятельности, освобожденных от уплаты налога (но не имеющих нулевой ставки).

3) НДС позволяет сократить налоговые искажения в ценах международной торговли через принципы территориальности, т.е. позволяет выровнять либо цены потребителей, либо цены производителей.

4) Взимание НДС по наиболее распространенному в мире методу — методу начислений с использованием счетов-фактур — легче администрируется и позволяет более эффективно бороться с уклонением от уплаты налога, т.к. подобная система обеспечивает распределение общего объема налоговых обязательств для каждого товара (услуги) между несколькими плательщиками — участниками производственно-коммерческого цикла.

5) По причине того, что техника взимания НДС обеспечивает сбор налога на всех стадиях производства, при некотором усложнении техники налогообложения увеличивается устойчивость величины поступлений налога относительно конъюнктурных колебаний динамики оборота розничной торговли.

Строго говоря, перечисленные аргументы не являются аргументами в пользу введения именно налога на добавленную стоимость, а скорее, обосновывают отказ от взимавшихся в то время различных видов налогов с продаж. Среди прочих налогов с продаж, НДС имеет смысл сравнивать лишь с некаскадным налогом с розничных продаж, т.к. иные налоги с продаж — одноступенчатый налог с продаж производителя, одноступенчатый налог с оптовых продаж, а также многоступенчатый (каскадный) общий налог с продаж являются по многим позициям искажающими и неэффективными по сравнению с рассматриваемым налогом. В частности, среди недостатков налога с продаж производителя (которые в некоторой степени относятся к одноступенчатому налогу с оптовых продаж) следует отметить различную эффективную налоговую ставку для товаров и услуг с различными нормами прибыли и различными затратами, включаемыми в себестоимость продукции, преференциальное обложение импортных товаров, низкий доходный потенциал при одной и той же ставке, что ведет к неоправданному увеличению ставок и обложению некоторых товаров промежуточного и промышленного потребления.

Применение многоступенчатых налогов с продаж также имеет массу недостатков: во-первых, такие налоги поощряют создание вертикально интегрированных промышленных объединений, занимающихся производством, сборкой, оптовой и розничной продажей товаров в целях избежания налогообложения на разных стадиях производственного процесса. Во-вторых, из-за того, что эффективная ставка обложения для разных товаров будет зависеть от количества перепродаж данного товара, компенсация налога при экспорте (или импорте) должна быть рассчитана по средней эффективной ставке, что ведет к предоставлению экспортной субсидии вертикально интегрированным компаниям и неадекватной компенсации неинтегрированным предприятиям. В-третьих, при взимании каскадного налога с продаж эффективная ставка обложения сырья и материалов, произведенных внутри страны, для разных товаров будет различной, чего нельзя отнести к импортным сырью и комплектующим, поставляемым из стран, не применяющих каскадное налогообложение. При этом индивидуальный расчет этого показателя для определения ставок возмещения налога при экспорте и ставок импортных таможенных пошлин представляется невозможным, что в итоге приводит к конкурентным преимуществам стран, не взимающих каскадные налоги, по отдельным товарам на мировом рынке.

Таким образом, среди всех налогов с продаж именно налог с розничных продаж является наиболее приемлемым с точки зрения минимизации искажающих экономических последствий его введения.

Далее проведем сравнительный анализ двух налогов: одноступенчатого налога с розничных продаж и налога на добавленную стоимость с точки зрения некоторых технических и экономических аспектов их взимания. Для этого установим, что при взимании налога с розничных продаж производители товаров и услуг, оптовые и розничные продавцы должны быть зарегистрированы в налоговой инспекции. При этом зарегистрированные налогоплательщики обязаны включать налог в цену товара или услуги при его продаже любому незарегистрированному лицу (как правило, конечному потребителю), но не обязаны взимать налог при продаже продукции зарегистрированному предприятию, кроме случаев, когда продукция приобретается для частного потребления.

**Издержки администрирования и издержки налогоплательщиков.** На первый взгляд, административные затраты и издержки налогоплательщиков при взимании налога с продаж ниже, чем аналогичные издержки налога на добавленную стоимость, т.к. налогоплательщики при взимании налога с продаж ведут только налоговый учет продаж, не имея права на возмещение налога, уплаченного при приобретении товаров и услуг. С другой стороны, маловероятно, что на предприятии не ведется учета расходов и покупок, даже если налогом не предусмотрено право на возмещение. Учетные данные по расходам предприятия, необходимые при взимании НДС, могут быть использованы и в других, в т.ч. и налоговых, целях: например, для уплаты налога на прибыль.

Введение НДС может привести к снижению издержек на налоговое администрирование, т.к. по сравнению с налогом с розничных продаж количество зарегистрированных налогоплательщиков должно быть несколько меньше за счет специального режима налогообложения для малых предприятий и существования предприятий, освобожденных от уплаты НДС. С другой стороны, отсутствие подобного режима и регистрация малых предприятий в качестве плательщиков НДС может привести к увеличению их административных издержек относительно предприятий обычных размеров, т.к. правила уплаты НДС могут потребовать ведения более детального и сложного учета, чем малые предприятия вели при уплате налога с розничных продаж.

При введении налога на добавленную стоимость значительной его выгодой, по сравнению с налогом с продаж, с точки зрения налогового администрирования, является отсутствие необходимости проверки факта конечного использования товара или услуги налогоплательщиком. Если при взимании налога с продаж обязанность определения факта конечного использования товара (услуги) его покупателем лежит на продавце либо на налоговых органах, то в системе налога на добавленную стоимость налогоплательщик сам должен доказать факт приобретения товаров (услуг) с целью их использования в производстве для получения возмещения налога.

Кроме сравнительно низких издержек на администрирование, которые несут налоговые органы, НДС имеет свои достоинства для налогоплательщиков: во-первых, это выгоды от благоприятного денежного потока, возникающие вследствие того, что моменты фактического поступления налоговых платежей на счет предприятия и перечисления их в государственный бюджет не совпадают по времени, что означает возможность для предприятия распоряжаться денежными средствами на безвозмездной основе в течение некоторого периода, а во-вторых, это преимущества для управления предприятием, т.е. возможность использования данных налогового учета для иных целей — заполнения деклараций для налога на доходы или контроля за оборотными средствами, что особенно актуально для малых предприятий.

**Устойчивость к уклонению от уплаты налога.** Одним из наиболее спорных вопросов при обсуждении сравнительных преимуществ НДС и налога с розничных продаж является вопрос об устойчивости того или другого налога к уклонению от его уплаты. Существует множество факторов, общих для рассматриваемых налогов, которые оказывают разнонаправленное влияние на уклонение от налогов в различных странах: например, уровень правовой культуры налогоплательщиков или способность налоговой администрации заставить платить установленные налоги. В то же время каждый из налогов имеет свои особенности, ведущие к различным уровням уклонения.

При анализе устойчивости к уклонению от уплаты каждого из рассматриваемых налогов следует, прежде всего, ответить на 3 вопроса: какие формы уклонения являются общими для двух налогов, а какие характерны для каждого из них, какой объем доходов теряет государственный бюджет в случае успешного уклонения от уплаты того или иного налога, а также — каковы основные административные методы и встроенные механизмы борьбы с уклонением от уплаты как НДС, так и налога с розничных продаж.

Среди методов уклонения от уплаты, общих для рассматриваемых налогов, можно назвать: сокрытие коммерческих операций путем их осуществления в теневом секторе экономики (что особенно распространено в таких отраслях, как строительство, пошив одежды, гостиничный и ресторанный бизнес); отсутствие декларирования продаж индивидуальными предпринимателями в области услуг (бытовые услуги, ремонт), где расчеты осуществляются наличными; неполное декларирование объема реализованных товаров и услуг; отсутствие декларирования предприятиями доходов от их неосновной деятельности и т.д. Существуют также способы уклонения, характерные лишь для одного из налогов: например, только при взимании НДС (по методу начислений) налогоплательщик может требовать кредита по платежу, который фактически не был совершен. С другой стороны, только при налоге с розничных продаж предприятие может использовать фальшивый регистрационный номер для закупки товаров без уплаты налога и/или осуществлять их продажу без включения налога в цену товара. Однако основным отличием одного налога от другого в данном контексте является то, что только для налога на добавленную стоимость характерно возмещение государством налога, уплаченного при приобретении товаров и услуг, с чем в странах, применяющих этот налог, и связаны самые значительные злоупотребления. Можно утверждать, что при взимании НДС потери бюджета от уклонения (в зависимости от типа уклонения) от его уплаты будут больше, чем при налоге с продаж, но вероятность своевременного обнаружения данных злоупотреблений в первом случае также значительно выше.

Среди преимуществ налога на добавленную стоимость часто называют тот факт, что удачная попытка уклонения от уплаты налога с продаж приводит к большим потерям для государственного бюджета, чем аналогичное действие в отношении НДС. Действительно, если предприятие работает вне сферы контроля налоговых органов, при полном уклонении будет потеряна вся сумма налога с продаж, но при действии НДС сумма налога в итоге полностью попадет в государственный бюджет в случае, если это предприятие не является конечным продавцом товара, и НДС потупит лишь частично, если предприятие осуществляет розничные продажи. С другой стороны, маловероятно существование предприятия с постоянным местом ведения деятельности, которое бы полностью уклонялось от уплаты налогов и при этом не привлекло внимание налоговых органов. Как правило, неплательщик лишь занижает сумму реализации на некоторую величину (в случае, если он является конечным продавцом), которая при условии, что злоупотребление осталось незамеченным, и составляет риск государственных потерь при взимании НДС. Таким образом, можно сделать вывод, что при небольших величинах занижения реализации сумма потерь, как при НДС, так и при налоге с продаж будет примерно одинаковой.

Следует также отметить, что для налога на добавленную стоимость характерны встроенные механизмы противодействия уклонению от его уплаты. Среди них можно выделить следующие: во-первых, при расчете суммы налогового обязательства налогоплательщик обязан подтвердить сумму НДС к возмещению соответствующими документами; во-вторых, порядок уплаты НДС создает стимулы для поставщиков и покупателей к добросовестному оформлению сделок, т.к. покупатель заинтересован в том, чтобы в счете-фактуре была указана более высокая цена для получения большой суммы кредита, а интерес поставщика, наоборот, заключается в занижении цены реализации по сравнению с реальной. В результате, в счете-фактуре при отсутствии дополнительных обстоятельств будет зафиксирована фактическая цена сделки. В-третьих, вследствие необходимости оформления всех затрат и поступлений соответствующими документами в целях исчисления обязательств по НДС, возможен совместный контроль со стороны налоговых органов за правильностью исчисления и уплаты как НДС, так и налога на прибыль, что повышает вероятность раскрытия злоупотреблений. В-пятых, риск потерь от уклонения от уплаты налога с продаж на импортируемые товары выше, чем риск потерь от уклонения от НДС, т.к. последний взимается непосредственно при таможенном оформлении товара, тогда как налог с розничных продаж поступает в государственный бюджет только после первой его продажи внутри страны. В-шестых, бремя доказательства права на возмещение уплаченного налога на добавленную стоимость лежит на налогоплательщике, в то время как доказательство факта занижения обязательств по налогу с продаж входит в обязанности налоговых органов.

Тем не менее, приведенный перечень встроенных механизмов становится неэффективным при введении в анализ дополнительных факторов: в частности, более изощренных методов уклонения, описанных в соответствующем разделе настоящей главы, а также ограниченности времени и возможностей, необходимых для перекрестной проверки счетов-фактур в каждом подозрительном случае. Таким образом, трудно сказать, какой из налогов имеет большую устойчивость к уклонению, если понимать этот термин как вероятность того, что налогоплательщики будут уходить от уплаты налога.

**Налогообложение услуг.** Теоретически не существует различий между обложением оказанной услуги налогом с продаж или налогом на добавленную стоимость. Однако на практике порядок налогообложения услуг, особенно оказываемых на розничном уровне, различен для каждого из рассматриваемых налогов — как правило, одноступенчатые налоги с продаж не взимаются со стоимости оказанных услуг либо охватывают лишь некоторые их виды: гостиничные услуги или страховые премии. В базу же НДС обычно включаются все услуги, оказываемые на розничном уровне, за некоторыми исключениями, такими как здравоохранение, образование, социальные и финансовые услуги.

Следует отметить, что уплату налога предприятиями, оказывающими мелкие, особенно бытовые, услуги на розничном уровне достаточно сложно проконтролировать как при НДС, так и при налоге с продаж, однако существуют несколько аргументов в пользу того, что при введении налога на добавленную стоимость многие из услуг, не подлежащих налогообложению при налоге с продаж, можно эффективно включить в базу НДС. Так, одноступенчатым налогом с розничных продаж облагается конечное потребление, т.е. при оказании услуги другому юридическому или физическому лицу предприятие должно убедиться, что покупатель является зарегистрированным налогоплательщиком. Как правило, многие услуги предприятие оказывают как для производственных нужд, так и для нужд конечного потребления, что приводит к высоким административным издержкам для определения необходимости уплаты налога. При взимании НДС такой проблемы не возникает, т.к. право потребовать возмещения уплаченного НДС и обязанность доказать правомерность такого требования лежит на покупателе, но не на поставщике услуг.

Другими словами, при взимании налога на добавленную стоимость нет необходимости вводить различные режимы налогообложения для услуг, оказываемых для целей конечного потребления, для производственных целей и услуг, поставляемых на экспорт, т.к. все особенности их налогообложения регулируются общими правилами взимания НДС.

Степень влияния налога на добавленную стоимость (как, впрочем, и других налогов) на уровень цен, достаточно сложно оценить эмпирическим путем. Во многих случаях применение НДС сопровождается массой иных факторов, оказывающих разнонаправленное влияние на уровень как оптовых, так и розничных цен. Например, введение НДС в некоторых странах совпало с нефтяными шоками 1972/73 и 1976 гг. (Ирландия – 1972 г., Австрия, Боливия, Италия, Великобритания – 1973 г., Гондурас, Израиль, Перу – 1976 г.), что сделало невозможным выделение эффекта НДС из общих изменений цен, вызванных ростом мировых цен на нефть.

Обычным возражением против введения НДС является его предполагаемое положительное влияние на уровень цен (инфляционное воздействие) даже в том случае, если с его помощью предполагается заменить один или несколько иных налогов при сохранении доходов бюджета на прежнем уровне. Сторонники такой точки зрения исходят из того, что налогооблагаемая база для НДС, как правило, намного шире, чем база тех налогов, которые он призван заменить — откуда следует, что многие товары, не подлежащие обложению при старой налоговой системе, войдут в базу НДС. Правомерность такого утверждения зависит от интерпретации понятия “инфляционное воздействие”.

Если понимать “инфляционное воздействие” как продолжающееся увеличение уровня инфляции в стране, то очевидно, что гипотеза об инфляционном воздействии НДС неверна. Введение в действие налога на добавленную стоимость (как и любого другого налога) не может привести к сколько-нибудь продолжительному росту уровня цен. Если же “инфляционное воздействие” интерпретировать как одномоментный рост уровня цен, то инфляционный характер НДС не определен и зависит от множества факторов.

Считается, что если при прочих равных условиях уровень государственных доходов не меняется с введением НДС, налог не оказывает влияние на общий уровень цен, т.к. в этом случае совокупный спрос остается неизменным. По аналогии: если после введения налога доходы бюджета выросли (понизились), то введение НДС оказывает отрицательное (положительное) влияние на общий уровень цен, т.к. подобные решения относятся к арсеналу мер ограничительной (экспансионистской) фискальной политики. Тем не менее, существуют два довода в противовес приведенным заключениям: во-первых, они отрицают возможное влияние НДС на совокупное предложение, а во-вторых, не учитывают, что инфляция измеряется с помощью уровня цен, а оценка изменения уровня цен обычно основывается на индексах цен (ИПЦ) с исторически сложившимися весами. Рассмотрим эти аспекты подробнее.

Как уже упоминалось выше, гипотеза об отсутствии влияния НДС на уровень цен при компенсирующем характере этого налога основана на предположении, что введение НДС не оказывает воздействия на совокупное предложение, а значит, — предполагается, что бюджетное ограничение для частного сектора остается неизменным. В то же время, если введение НДС приводит к уменьшению искажений в эффективности производства по сравнению со старой налоговой системой (что наиболее вероятно, так как именно это соображение является основным аргументом в пользу введения НДС), то замена налога приведет к увеличению совокупного предложения, что окажет понижающее воздействие на уровень цен даже в случае сохранения прежнего уровня государственных доходов.

Замена некоторых существующих налогов налогом на добавленную стоимость практически всегда приводит к изменению структуры относительных цен в экономике независимо от того, сохранились ли государственные доходы на прежнем уровне. Для отсутствия ценового эффекта необходимо, чтобы структура расходов частного сектора изменилась одномоментно и таким образом (в рамках существующего совокупного бюджетного ограничения), чтобы не оказать влияния на общий уровень цен. Обычно уровень цен измеряется, исходя из какого-либо общепринятого индекса цен — например, ИПЦ. Но вследствие того, что подобные индексы строятся на основе исторически зафиксированных весов, расчеты на их основе не в состоянии охватить равновесные изменения структуры расходов, необходимые для отслеживания ценового эффекта. Таким образом, до тех пор, пока измерения сдвигов общего уровня цен будут основываться на индексах цен с фиксированными весами, направление движения индекса после введения налога заранее непредсказуемо и зависит только от структуры изменения относительных цен. Можно показать, что ценовой эффект замены налога с продаж налогом на добавленную стоимость варьирует и может принимать как положительные, так и отрицательные значение в зависимости от конструирования индекса цен 32.

При анализе налога на добавленную стоимость особое внимание следует обратить на его ставку, а точнее, — на проблему количества ставок НДС, практические и теоретические аспекты решения этой проблемы.

Основное правило установления количества ставок можно сформулировать следующим образом: количество ставок НДС должно находиться на уровне, минимальном для удовлетворения пожеланий политиков. С точки зрения налогового администрирования предпочтительнее единая ставка. С точки зрения политиков, налогоплательщики легче воспримут налог на добавленную стоимость в случае, если товары, потребляемые низкодоходными слоями населения, будут облагаться по более низким ставкам, чем товары, потребляемые высокодоходными домохозяйствами. Другими словами, необходимо установить три ставки НДС: пониженную, стандартную и повышенную. Между тем, можно показать, что при увеличении количества ставок налога издержки администрирования возрастают в гораздо большей степени при отсутствии дополнительных доходов.

Так, для администрирования простейшего НДС (единая ставка, нулевая ставка и несколько освобождений от уплаты) от каждого налогоплательщика требуется по меньшей мере 9 информационных позиций: стоимость продаж по двум ставкам, стоимость освобожденных продаж, стоимость покупок по двум ставкам, обязательства по НДС к уплате и к возмещению по двум ставкам. Для взимания НДС по трем ставкам (за исключением нулевой) требуется минимум 17 информационных позиций. При увеличении числа ставок усложняются налоговые декларации, что приводит не только к росту вероятности совершения ошибок, но и создает дополнительные возможности для уклонения.

Помимо приведенного аргумента в пользу сокращения числа ставок НДС, можно перечислить следующие причины нежелательности множественного ставок налога:

1) Множественность ставок НДС искажает как потребительский выбор, так и выбор производителей;

2) Как отмечают некоторые исследователи, пониженные ставки НДС не всегда создают выгоды для конечных потребителей: розничные продавцы могут устанавливать цены на рыночном уровне, компенсируя таким образом потери от повышенной ставки налога или получая дополнительную прибыль в случае взимания НДС по пониженной ставке. Конечно, необходимо указать, что это утверждение характерно только для некоторых товарных групп, а отказ продавцов снижать цену на товар при снижении ставки НДС зависит главным образом от эластичностей спроса и предложения на товар, а также от степени монополизации рынков. Существуют гораздо более эффективные инструменты помощи низкодоходным домохозяйствам, чем пониженные ставки НДС, — льготы по подоходному налогу, различного рода социальные трансферты и т.д.

3) В большинстве стран цены на ряд товаров и услуг первой необходимости, таких как продукты питания, электричество, топливо, субсидируются государством. В таких условиях нерационально вводить пониженную ставку НДС на цены с учетом субсидий.

4) Особый подход к обложению некоторых товарных групп приводит к требованиям со стороны предприятий применять такой же подход к сопряженным товарам: например, если свежие овощи облагаются по пониженной ставке, то необходимо применять пониженную ставку и к замороженным овощам; если к замороженным овощам, то и к консервированным, и т.д. Другими словами, возникает обоснованный повод для лоббирования. Удавшиеся требования лоббистов о включении того или иного товара в число льготных приводят к искажению налоговой базы.

5) Повышенные ставки НДС обычно применяются к товарам, составляющим невысокую долю в совокупном потреблении, т.е. при небольших дополнительных доходах возникают высокие издержки администрирования. В этом случае акцизы являются хорошей альтернативой НДС.

6) Как показывают эмпирические исследования, ни количество ставок, ни изменения их уровня не оказывают заметного влияния на предпочтения потребителей или правительства.

7) Анализ модели общего равновесия показывает (с использованием налога с продаж), что дифференциация ставок приводит к значительному сокращению благосостояния по сравнению с взиманием налога по единой ставке.

8) Адресность дифференциации ставок обычно очень низка. В России, а также в развивающихся странах, низкообеспеченные слои населения обычно покупают товары первой необходимости в небольших магазинах либо на рынках, которые либо освобождены от уплаты НДС как малые предприятия, либо уклоняются от его уплаты. В то же время, высокообеспеченные группы населения совершают большинство покупок в больших магазинах и супермаркетах и получают, таким образом, выгоду от пониженных ставок.

Тем не менее, исходя из теоретических соображений, которые, однако, не учитывают административные аспекты налогообложения и другие черты реальности (например, существование подоходного налога), единые 1 ставки косвенного налогообложения не являются оптимальными. Из анализа частичного равновесия вытекает, что налоговая ставка должна быть обратно пропорциональна ценовой эластичности товара, тогда дополнительное бремя налога является минимальным. Точно также, в противоположность мнению о том, что единая ставка косвенного налога наиболее нейтральна, из анализа общего равновесия следует, что, когда функция полезности аддитивна, оптимальная налоговая ставка находится в обратной зависимости от эластичности спроса по доходу.

Исходя из сказанного, единообразные ставки налогов, с точки зрения эффективности, не обязательно являются желательными, причем предметы первой необходимости должны облагаться большими налогами, чем предметы роскоши. Однако эти соображения противоречат общепринятым принципам справедливости, согласно которым к предметам первой необходимости следует применять пониженные ставки, а к предметам роскоши — повышенные, придавая косвенному налогообложению прогрессивный характер. Следует учитывать, что косвенное налогообложение в этом случае теряет свое преимущество в отношении минимизации избыточного налогового бремени.

В то же время, при анализе теоретических соображений о множественности ставок НДС следует указать на наличие многих предпосылок, при которых справедливы приведенные положения. В частности, введение в анализ издержек на администрирование налога сводит на нет все рассуждения об эффективности множественности ставок налога на добавленную стоимость. Кроме того, правила налогообложения Рамсея действительны только при отсутствии иных налогов, а также при наличии множества других предпосылок, которые имеют мало общего с действительностью.

Эмпирические расчеты основных факторов поступлений налога на добавленную стоимость в бюджет, проводимые для двух выборок государств — с единой и множественной налоговой ставкой — показывают, что в странах с единой ставкой НДС повышение ставки на 1 п.п. приводит к увеличению поступлений на 0,503% ВВП, тогда как в странах с множественной ставкой увеличение эффективной налоговой ставки на 1 п.п. вызывает рост поступлений налога лишь на 0,339% ВВП.

2.2 Анализ поступлений НДС в бюджетную систему РФ

Основным источником формирования бюджета государства являются налоговые сборы и платежи. Одним из таких налогов является НДС.

Осенью 2010 г. финансовое ведомство обнародовало Проект бюджетной стратегии РФ до 2023 года. По результатам проведенного анализа последствий снижения ставки НДС для доходов бюджетной системы России чиновники пришли к выводу, что снижение ставки НДС до уровня 12-13% повлечет за собой ощутимые потери в налоговых поступлениях.

В настоящее время в международной практике администрирования НДС 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.).

В случае отказа от использования льготной ставки в России представляется необходимым предусмотреть субсидирование государством цен на ряд товаров и услуг первой необходимости (например, продукты питания, электричество, топливо).

С учетом этого обстоятельства 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, ЕСН и НДФЛ вследствие увеличения объемов реализации производителей (или сферы торговли) и расширения налоговой базы этих налогов.

Оценка прямых потерь бюджета от снижения поступлений от НДС выполнена при допущениях:

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

-          доля доходов от НДС на внутренние операции, уплачиваемого  по ставке 18%,  составила около 95% от общего объема доходов от НДС;

-          структура налоговой базы, основания применения вычетов и освобождений остаются на уровне 2007 г.

Оценка изменения бюджетных доходов вследствие перехода на единую ставку НДС в 2009 – 2011 годах., будет выглядеть следующим образом:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Единая ставка НДС | % ВВП | млрд. руб. | | |
| 2009 | 2010 | 2011 |
| 10% | -2,56% | -1316,9 | -1513,1 | -1729,7 |
| 11% | -2,20% | -1133,1 | -1302,0 | -1488,3 |
| 12% | -1,84% | -949,3 | -1090,8 | -1246,9 |
| 13% | -1,49% | -765,5 | -879,6 | -1005,5 |
| 14% | -1,13% | -581,8 | -668,5 | -764,1 |
| 15% | -0,77% | -398,0 | -457,3 | -522,7 |
| 16% | -0,42% | -214,2 | -246,1 | -281,3 |
| 16,5% | -0,24% | -122,3 | -140,5 | -160,6 |
| 17% | -0,06% | -30,4 | -34,9 | -39,9 |
| 17,5% | 0,12% | +61,5 | +70,6 | +80,8 |
| 18% | 0,30% | +153,4 | +176,2 | +201,4 |
| ВВП, млрд. руб. |  | 51475 | 59146 | 67 610 |

Однако с точки зрения бюджетных последствий снижение ставки НДС повлечет не только прямые потери бюджета на величину потенциальных доходов от НДС, но и 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 были рассмотрены три модельных сценария потерь бюджета:

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

2-й сценарий (наиболее вероятный) предполагает, что цены снизятся на половину величины снижения ставки, (на 3%, т.е. выгоды от снижения ставки потребители и производители разделят между собой поровну);

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

Кроме того, для всех сценариев были сделаны следующие допущения:

1) согласно проведенным расчетам предельная склонность к потреблению домохозяйств в России 2002-2007 гг. составляла порядка 77% и практически не менялась, а соответственно только 77% от общей величины сэкономленных вследствие снижения ставки НДС средств потребителей (домохозяйств) будет израсходовано в экономике;

2) принимая во внимание сложившуюся структуру ВВП, можно заключить, что расширение налоговой базы по налогу на прибыль, ЕСН и НДФЛ будет эквивалентно не всему приросту ВВП, а лишь той его части, которая соответствует элементам ВВП «официальная оплата труда наемных работников» (в среднем 34% от прироста ВВП) и «чистая прибыль экономики и чистые смешанные доходы» (в среднем 30% от прироста ВВП).

При всех рассмотренных сценариях в результате снижения ставки НДС даже при самых максимальных допущениях сокращение налоговых поступлений в условиях показателей 2009 г. составит 1,1-1,3% ВВП (2 и 3 сценарий более реалистичны в краткосрочном периоде).

Таким образом, результаты проведенного анализа последствий снижения ставки НДС для доходов бюджетной системы России указывают, что снижение ставки НДС до уровня 12-13% влечет за собой ощутимые потери в налоговых поступлениях. При этом итоги воздействия снижения ставки НДС на повышение деловой активности и ускорение инвестиционных процессов в российской экономике отнюдь не однозначны. Следует также отметить, что по итогам опроса предпринимателей, проведенного лабораторией конъюнктурных опросов Института экономики переходного периода по заказу организации «Деловая Россия», подавляющее большинство респондентов выразили намерение направить средства, полученные от  снижения налога на добавленную стоимость, на осуществление капитальных вложений. Учитывая то обстоятельство, что капитальные вложения осуществляются за счет чистой прибыли, предпринимательское сообщество, во-первых, не ожидает снижения цен в результате снижения налоговой ставки и во-вторых, намеревается сформировать прибыль за счет снижения налогообложения, а не направить экономию на снижение цен и (или) рост заработной платы сотрудников.

Расчет предельной склонности к потреблению представляет собой отдельную трудоемкую задачу, решение которой в российских условиях представляется затруднительным в связи с отсутствием достаточного массива статистической информации, ее неудовлетворительным качеством и коротким временным промежутком регулярных наблюдений. Точная оценка предельной склонности к потреблению возможна лишь при рассмотрении длительных (не менее 15–20 лет) временных интервалов с относительно устойчивой моделью поведения домохозяйств. В этой связи здесь принимается предположение о допустимости использования средней склонности к потреблению в качестве показателя предельной склонности к потреблению. Такое предположение дает несколько завышенную оценку предельной склонности к потреблению (т.к. при расчете средних значений сильное влияние на результат будут оказывать значения нормы потребления для низкодоходных групп населения), однако представляется, что данная оценка все же позволяет получить некоторое представление о возможных последствиях снижения ставки НДС и увеличения располагаемого дохода домохозяйств.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Данная  работа  посвящена  исследованию  НДС  -  одного  из  наиболее  сложных  в  исчислении  налогов.  Он  имеет  огромное  фискальное  значение,  являясь  значительным  источником  пополнения  доходов  бюджета.  В  то  же  время  налог  на  добавленную  стоимость  выполняет  регулирующую  функцию  путем  воздействия  на  механизм  ценообразования.

НДС  является  сравнительно  молодым  налогом.  Следует  отметить,  что  налог  на  добавленную  стоимость  является  более  простой  и  универсальной  формой  косвенного  обложения,  так  как  для  всех  плательщиков  устанавливается  единый  механизм  его  взимания  на  всей  территории  страны.

НДС  относится  к  федеральным  налогам  и  действует  на  всей  территории  РФ, налог представляет собой форму изъятия в бюджет части  добавленной  стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой   как разница между стоимостью реализованных товаров,  работ и услуг  и   стоимостью   материальных   затрат,   отнесенных  на  издержки  производства  и  обращения.

Несмотря  на  огромное  фискальное  значение  данного  налога,  нельзя  отрицать  его  регулирующее  влияние  на  экономику.  Через  механизм  обложения  НДС  и,  в  частности,  через  систему  построения  ставок   он  влияет  на  ценообразование  и  инфляцию,  так  как  фактически  увеличивает  цену  товара  на  сумму  налога.

При  обложении  налогом  на  добавленную  стоимость  предусматривается  широкий  спектр  налоговых  льгот,  действующих  на  всей  территории  России. Льготы  по  НДС  действуют  по  двум  направлениям.  С  одной  стороны,  являясь  косвенным  налогом,  НДС   затрагивает,  прежде  всего,  конечного  потребителя  товаров,  работ,  услуг,  поэтому  ослабление  налогового  бремени  с  помощью  льгот  содействует  повышению  платежеспособного  спроса  населения.  С  другой  стороны,  этот  налог  в  условиях  рынка  обеспечивает  предприятиям  повышение  конкурентоспособности  в  связи  со  снижением  цен  на  сумму  льгот.

Проанализировав  действующий  механизм  обложения  НДС  в  РФ,  можно сказать,  что  налог  на  добавленную стоимость  прочно  вошел  в  налоговую  систему  Российской  Федерации.  Он,  безусловно,  имеет  свои  достоинства  и  недостатки.  С  его  помощью  не  удалось  сразу  решить  все  финансовые  проблемы,  накопившиеся  в  стране, и вряд  ли  было бы это  возможно,  так  как  послужить  их  решению  может  только  масштабный  комплекс  мер.  Но  в  целом  налог  имеет  позитивное  значение  и  тенденции  его  развития  в  последнее  время  позволяют  сделать  вывод,  что  за  ним  и  дальше  сохранится  ведущая  роль  среди  прочих  налогов  и  платежей  в  Российской  Федерации.

СПСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. **Журнал «БАЛАНС» № 94.** 01.12.2009 «В чем заключается экономическая сущность НДС»
2. Павлова Л.П. Проблемы совершенствования налогообложения в РФ //Финансы. - 1998. - №1. - с.31.
3. Минаев Б.А. Проблемы, связанные с исчислением НДС //Налоговый вестник. - 1999. - №4. - с.29.
4. Налоговый кодекс РФ часть 1 от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 26.11.2008, с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2009)
5. Дмитриева Н.Г., Дмитриев Д.Б. Налоги и налогообложение. - Ростов - н/д: Феникс, 2005. - 325 с
6. Ларичев А.Ю. "Аудит налога на добавленную стоимость" // Аудиторские ведомости. - 2004. - № 1
7. Юткина Т.Ф. Налоги и налогобложение. - М.: ИНФРА-М, 2005. - 321 с
8. Налог на добавленную стоимость: проблемы и перспективы. Поляков Н.Ф. Финансы и кредит. №5. 2006.
9. Рубанов А.А. Косвенное налогообложение в системе государственного регулирования экономики РФ. Дисс. ФА при Правительстве РФ, 2006.
10. Карагод В.С., Худолеев В.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. - М.: Форум: ИНФРА - М, 2005. - 365 с.