

**С.Н. Сайфиева**  
канд. экон. наук, доц.  
(ГУУ, г. Москва)

## **ИНДИКАТОРЫ ЭФФЕКТИВНОСТИ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

тезисы доклада на 13-ой Международной научно-практической конференции  
«Актуальные проблемы управления - 2008», ГУУ.  
Выпуск 2. Секция «Налоги и налоговый менеджмент»,  
23-24 октября 2008 г. - С. 252-256.

### **Аннотация**

Автором анализируются причины неэффективности отечественной системы налогообложения, исследуется возможность изменения ситуации посредством совершенствования косвенного налогообложения.

Изучение представительного массива научной и аналитической литературы в области налогообложения, а так же исследование воздействия налоговых реформ на важнейшие макроэкономические показатели развития экономики страны в динамике свидетельствуют о крайней неэффективности отечественной налоговой системы. В ряде работ, посвященных указанной тематике, автором анализируются причины сложившейся ситуации.<sup>1</sup>

Одним из способов повышения эффективности налоговой системы, гарантирующим не только четкое исполнение бюджета, но и способствующим повышению стимулирующей функции проводимой налоговой политики, по мнению автора, является оценка тяжести отраслевого косвенного налогового бремени. Для решения поставленной задачи с помощью системы таблиц «Затраты - выпуск» России за 1995-2003 годы была построена структура выплаченного отраслями НДС в бюджетную систему РФ, рассчитана отраслевая доля материальных затрат в ценах покупателей, сопоставлены структура выпуска отраслей в основных ценах и ценах покупателей. На основе проведенного анализа предложены индикаторы эффективности косвенного налогообложения: отношение НДС к выпуску в ценах покупателей, к валовой добавленной стоимости, к прибыли в валовой добавленной стоимости, так же построены их динамические ряды. По мнению автора, выполненное исследование доказывает целесообразность применения дифференцированного косвенного налогообложения. К сожалению, таблицы «Затраты-выпуск» опубликованы лишь до 2003 г., поэтому отраслевое влияние косвенного налогообложения можно проследить только до указанного периода включительно.

Реформирование косвенного налогообложения в России происходило: в 1993 г. (снижении ставки НДС с 28% до 20%); в 1994 введение 3% специального

---

<sup>1</sup> Сайфиева С.Н. в соавторстве «Некоторые аспекты влияния налоговой реформы на финансовое состояние промышленных предприятий». Промышленная политика в Российской Федерации» № 9-10, 2004; Сайфиева С.Н. «Влияние снижения налога на прибыль на финансовое состояние предприятий пищевой промышленности». Промышленная политика в Российской Федерации № 11, 2004; Сайфиева С.Н. «Налоговая политика как инструмент стимулирования развития инновационного сектора: анализ зарубежной и российской практики». Федеративные отношения и региональная социально-экономическая политика № 10, 2005; Сайфиева С.Н., Гильманова А.В. «Совершенствование налоговой системы России в целях обеспечения стабильного экономического роста», Вопросы экономических наук № 3, 2006.

налога, сокращение его ставки до 1,5% в 1995, полная отмена в 1996 г.; с 2004 г. снижение ставки НДС с 20% до 18%. В последнее время предлагаются следующие варианты его реформирования: введение единой ставки НДС на уровне 10%, начиная с 2009 г. с одновременным улучшением администрирования данного налога (предложение представителей ведущих российских бизнес-объединений Совета по конкурентоспособности и предпринимательству при Правительстве РФ);<sup>2</sup> переход на прямое исчисление НДС: в качестве налоговой базы для расчета НДС принимается созданная на предприятии добавленная стоимость, определяемая прямым счетом из данных бухгалтерского учета как сумма фонда оплаты труда (ФОТ), прибыли, налогов и амортизации. НДС исчисляется путем умножения добавленной стоимости на установленную ставку налога. Чтобы не вызвать подозрений в недоплате НДС, его размер должен соответствовать величине, определенной по формуле:  $\text{НДС} = (\text{прибыль} + \text{расходы на оплату труда} + \text{амортизация} + \text{налоги} + \text{расходы, по которым НДС не возмещается}) \times 18\%$ . По мнению разработчиков, в результате перехода с зачетной схемы на прямую расходы налоговых органов и предпринимателей на администрирование НДС сократятся примерно на треть.<sup>3</sup> Однако многим специалистам такая простая схема кажется обманчивой.

Серьезно реформировать НДС опасается и Правительство, его резкое снижение грозит большими выпадениями из доходной части бюджета. К тому же, расчеты баланса федерального бюджета России (в % от ВВП) без поступлений от углеводородов, выполненные Международным валютным фондом, свидетельствуют об его дефицитности. (-7,4%, по оценке МВФ, -5,1%, по оценке Минфина России).<sup>4</sup>

По мнению автора, с помощью применения отраслевого дифференцированного косвенного налогообложения можно не только отчасти восстановить общественную справедливость, учесть отраслевые особенности и финансово-экономические показатели, но и избежать больших бюджетных выпадов.

Кратко охарактеризуем методику проведенного исследования и его основные результаты. В системе таблиц «Затраты-выпуск» НДС, акцизы и налоги на импорт приводятся по столбцу чистые налоги.<sup>5</sup> Следует отметить, что для большей точности отраслевые значения чистых налогов в расчетах приводятся без налогов на импорт (по каждому году и по каждой отрасли подсчитана доля импорта в ресурсах и на этот процент скорректирована общая сумма чистых налогов). Поэтому в достаточной степени условно можно предположить, что получены суммы НДС и акцизных сборов. Суммы поступивших в бюджетную систему акцизов по основным видам подакцизных товаров приведены из статистических сборников «Социально-экономическое положение России» за анализируемый период, кроме 1996-1997 гг., поскольку в них указаны утвержденные бюджеты и их исполнение без расшифровки акцизных сборов.

Доля НДС, выплаченного отраслями, по отношению к общей сумме данного налогового сбора свидетельствуют о том, что его основными

---

<sup>2</sup> Титов Д. «Синица финансовой стабильности», Экономика и жизнь, №6, февраль 2008. - С. 4

<sup>3</sup> Заикина О. «Прямой счет». Эксперт № 43 (584) от 19 ноября 2007 г.

<sup>4</sup> Титов Д. «Синица финансовой стабильности», Экономика и жизнь, №6, февраль 2008. - С. 4

<sup>5</sup> Шугаль Н.Б., Ершов Э.Б. «Теоретическая модель взаимосвязи элементов добавленной стоимости и конечного продукта». Проблемы прогнозирования, 2008. №1. - С. 46

плательщиками за анализируемый период являлись нефтегазовый сектор, пищевая промышленность и машиностроение. Следует отметить, что доля платежей в структуре промышленности, их динамика и, наконец, специфика выплат (иными словами, кто с экономической точки зрения несет потери или выигрывает от взимания определенного налога)<sup>6</sup> в нефтегазовом и обрабатывающем секторах различна. В 2001 г. был зафиксирован максимум косвенной налоговой нагрузки в нефтедобывающем секторе (39,7%) и ее минимальное значение в обрабатывающем: 9,4% - машиностроение и 29,2% пищевая промышленность. Основной целью проведения налоговой реформы 2001 г. являлось перераспределение налоговой нагрузки с обрабатывающего сектора экономики на нефтедобывающий, но вплоть до 2004 г. не затрагивая косвенного налогообложения. Однако, как показывают расчеты, после реформы доля выплат НДС нефтегазовым сектором в бюджетную сферу снижается, обрабатывающего, напротив, растет. О специфике налоговой нагрузки: по мнению А.А. Васильевой и Е.Т. Гурвича,<sup>7</sup> острая конкуренция на рынке основных потребительских товаров при низкой общей ценовой эластичности их потребления означает, что существенная часть косвенной налоговой нагрузки ложится на потребителя. Авторы так же отмечают виды продукции, спрос на которую более эластичен по цене: техника, электроника, а так же продукцию первого передела на рынках, носящих олигополистический характер, т.е. где производители имеют большое влияние на цены. Именно в таких отраслях бремя косвенного налогообложения ложиться, в основном, на производителя. А поскольку конечным потребителем продукции пищевой отрасли (в отличие от продукции добывающей промышленности) является все, без исключения, население страны, можно предположить, что косвенные налоги в размере, сопоставимом по доле выплат НДС со всем нефтегазовым сектором (!), выплачиваются именно им. Более того, по своей социальной сути НДС регрессивен для конечного потребителя. При отсутствии каких-либо скидок и льгот налог на добавленную стоимость вынуждает лиц с низкими доходами выплачивать больший по сравнению с более состоятельными слоями населения процент своих доходов. Как показывают исследования Института социально-экономических проблем народонаселения РАН, «небольшая часть новых собственников, получивших богатства России и приближенных к власти» (не более 15% от общего числа населения), аккумулирует в своих руках около 85% всех сбережений, 57% денежных доходов, 92% доходов от собственности и 96% всех средств, расходуемых на покупку иностранной валюты. Столь глубокого расслоения населения не знала ни одна из современных стран мира.<sup>8</sup> Сильнейшая дифференциация доходов населения и единая отраслевая ставка налога на добавленную стоимость, без учета интересов и возможностей конечного потребителя.

По своей экономической сути НДС - это форма изъятия в бюджет части вновь созданной стоимости. На каждой стадии производства и реализации товаров создается новая добавленная стоимость. На практике она определяется как разница между суммой НДС, полученного по реализованным товарам, и НДС, уплаченным предприятием за сырье и материалы, и

---

<sup>6</sup> Васильева А.А., Гурвич Е.Т. «Отраслевая структура российской налоговой системы». Проблемы прогнозирования, 2005. №3. С. 105

<sup>7</sup> Там же. С.106

<sup>8</sup> Львов Д.С. «Россия: рамки реальности и контуры будущего», доклад на заседании Секции экономики ООН РАН, ЦЭМИ РАН, 14 ноября 2006 г.

полностью взимается в государственный бюджет. Только один нюанс: доля материальных затрат в себестоимости продукции различных отраслей экономики варьируется от 15-18% (в добывающих отраслях) до 53,7% в машиностроении и 55% в черной и цветной металлургии.

Сопоставление структуры выпуска в основных ценах и в ценах покупателей (с учетом транспортной, торгово-посреднической наценок и чистых налогов на продукцию) весьма интересны: выпуск продукции в основных ценах нефтегазовой отрасли (14,5% в 1995 г., 20,0% в 2003 г.) и в ценах покупателей (22,6% в 1995 г., 28,6% в 2003 г.) увеличивается; выпуск продукции в основных ценах в машиностроении не изменился (17,6% в 1995 г. и в 2003 г.), в ценах покупателей сократился с 15,0% в 1995 г. до 14,1% в 2003 г. За 9-летний период во всех отраслях, кроме нефтегазовой, легкой и пищевой промышленности, наблюдается сокращение доли выпуска продукции в ценах покупателей по сравнению с долей выпуска продукции в основных ценах. Происходящие структурные сдвиги во многом обусловлены ценовой динамикой. Подробно влияние ценового фактора на изменение структуры российского промышленного производства рассмотрено в статье.<sup>9</sup> Воспользуемся расчетами В.Е. Маневича<sup>10</sup>, выполненными на основе исследования Л. Стрижковой. В 2000 г. по сравнению с 1990 г. за счет увеличения цен доля нефтедобывающей промышленности возросла в 5 раз, доля машиностроения сократилась на 41,5%. Высокие цены на сырье снижают конкурентоспособность обрабатывающей промышленности. Расчеты свидетельствуют о неравномерности величины отраслевой добавленной стоимости и отраслевой торгово-посреднической наценки; о перераспределении добавленной стоимости из обрабатывающего сектора экономики в добывающий. Различная налоговая база, разная отраслевая динамика развития, наконец, отраслевые экономические показатели, а ставка налога на добавленную стоимость унифицирована и едина для всех отраслей промышленности.

Существует несколько методик, по которым рассчитывается эффективность налогового бремени. Согласно одной из них, коэффициент налогового бремени можно выразить как соотношение чистых налогов на продукты к выручке в ценах покупателей. Чем больше данный показатель, тем выше величина налоговой нагрузки на отрасль. Величина отношения отраслевого НДС к выпуску продукции в ценах покупателей, говорят о том, что самая высокая величина косвенного налогообложения, причем сохраняемая в динамике, наблюдается в пищевой промышленности, и практически одинаковая (!) налоговая нагрузка в легкой, деревообрабатывающей промышленности и нефтегазовом секторе.

Налоговую нагрузку на вновь созданную стоимость в любой отрасли можно вычислить путем отношения чистых налогов на продукты к вновь созданной стоимости. Следует отметить, что величина налога на добавленную стоимость, выплаченного по промышленности в целом, в динамике практически соответствует 20% ставке, действующей в рассматриваемый временной период. Небольшие отклонения свидетельствуют о незначительных погрешностях в расчетах, связанных с некоторой условностью отраслевого разделения чистых налогов на акцизы и налоги на импорт, а так же с

---

<sup>9</sup> Стрижкова Л. «Структурные изменения в промышленности в 1990-2001 годах». Экономист, 2002, №7

<sup>10</sup> Маневич В.Е. «Социально-экономическое положение России в зеркале научной периодики». Бизнес и банки, 2007. № 4

переводом показателей в другие единицы измерения. Необходимо принять во внимание и наличие отраслевой задолженности. Расчеты, выполненные автором, свидетельствуют, что отношение НДС к ВДС (валовой добавленной стоимости) в отраслях резко дифференцировано. Самая высокая нагрузка на добавленную стоимость наблюдалась в 2003 г.: в пищевой (90,6%), легкой (67,0%), лесной и деревообрабатывающей (35,8%) и машиностроении (35,0%), причем, с ее существенным увеличением после реформы 2001 г. Отношение НДС к ВДС в нефтегазовом секторе в 2003 г. (13,7%) в 7 раз меньше значения этого показателя пищевой отрасли, в 5 раз – легкой промышленности, в 2,5 раза – машиностроения.

Еще одним аргументом в пользу целесообразности применения дифференциального косвенного налогообложения для повышения эффективности налоговой системы в целом является расчет отношения НДС к прибыли в ВДС. Здесь отраслевая дифференциация еще выше. В 2003 г. легкой промышленности величина налога на добавленную стоимость в 10 (!) раз превышала величину полученной прибыли, в пищевой – на 37,5%, в машиностроении – на 11,5%; а в нефтегазовом секторе составляла только 11,5% от полученной прибыли.

Не вызывает сомнения тот факт, что при определении наиболее эффективного уровня налоговой нагрузки необходимо учитывать весь массив налоговых платежей, уплачиваемый отраслями. Предметом данного исследования стало изучение исключительно косвенной налоговой нагрузки на различные отрасли промышленности и предложены экономические индикаторы, которые доказывают целесообразность применения ее дифференцирования. В дальнейшем планируется проведение работы по оценке возможности дифференциации совокупной отраслевой налоговой нагрузки для определения отраслевого ранжирования с целью повышения стимулирующей функции отечественной системы налогообложения и результативности деятельности отраслей промышленности и экономики в целом.

Работа выполнена при поддержке Российского гуманитарного научного фонда, проект № 08-02-00252а.