

Дифференцированное косвенное налогообложение: миф или реальность?

С.Н. Сайфиева

*Опубликована в «Вестнике университета». - М.: Государственный университет управления.
– 2009. - № 3. - С. 101-112.*

Анализируются причины неэффективности отечественной системы налогообложения, исследуется возможность изменения ситуации посредством совершенствования косвенного налогообложения. Рассматриваются его особенности, положительные и отрицательные стороны воздействия на экономику, варианты реформирования. С помощью системы таблиц «Затраты-выпуск» России за 1995-2003 годы построены динамические ряды следующих экономических индикаторов: структура выплаченного отраслями НДС в бюджетную систему РФ; отношение НДС к выпуску в ценах покупателей, к валовой добавленной стоимости, к прибыли в валовой добавленной стоимости; доля материальных затрат в выпуске и структура выпуска в основных ценах и ценах покупателей, анализ которых, по мнению автора, доказывает целесообразность применения дифференцированного косвенного налогообложения.

Проблема неэффективности российской налоговой системы является предметом обсуждения целого ряда научных работ и аналитических публикаций. Многочисленные социологические анкетирования предприятий, выступления экспертов подтверждают необходимость ее реформирования. Например, социологический опрос по вопросам налогообложения, проведенного компанией «Эрнст энд Янг» среди 58 российских и международных компаний, ведущих бизнес в России, показал, что, несмотря на некоторое улучшение налогового климата в последнее время, 63% из них характеризуют влияние российской системы налогообложения как «негативное» и «крайне негативное», в то время как доля нейтральных и позитивных оценок снизилась с 54% до 37%. Респонденты считают налоговое законодательство областью, где требуются самые значительные изменения. Они бы хотели, чтобы налоговые реформы обеспечили упорядочивание налогового законодательства и уменьшение случаев неоднозначного толкования законов, противоречий и пробелов в законодательстве [23].

В научной литературе одним из аргументов неэффективности российской системы налогообложения называется ее постоянное нахождение в состоянии реформирования. Действительно, снижение налоговой нагрузки на бизнес с целью ее оптимизации началось в 2001 году и продолжается поныне. В 2001 г. произошло одномоментное почти трехкратное снижение налога на доходы физических лиц — с 35% до 13% — и введение единой плоской шкалы налогообложения. В 2003 году снижена с 35 до 24% ставка налога на прибыль, в 2004 году с 20 до 18% — налога на добавленную стоимость (НДС), а в 2005 году с 35,6 до 26% — ЕСН [16]. Неэффективность мероприятий в области налогообложения в различных аспектах подробно рассматривалась в следующих работах [17-20]. В частности, там указывалось, что 1) бесконечное изменение налогового и бухгалтерского законодательства, вызванное сближением отечественного бухгалтерского учета с системой Международных стандартов бухгалтерской отчетности (МСФО); 2) ввод в систему бухгалтерского учета, осуществляемому в соответствии с Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ), наряду с обычным бухгалтерским, налогового учета, регламентируемого Налоговым Кодексом РФ; 3) оптимизация учета и приведение Учетной политики предприятия в соответствии с требованиями вышеуказанных документов, наконец, 4) возможность введения конфиденциального управленческого учета — безусловно, требовало увеличения расходов предприятия на организацию и

постановку качественного учета, подготовку кадров. По некоторым оценкам, затраты предприятий на ведение налогового учета составляют от 15 до 30% самой суммы налога [6]. Ю.В. Кузнецов [11] из валовых налоговых издержек обособил и содержательно раскрыл затраты на налоговое администрирование, влияние которых на экономический рост экономики, в свою очередь, математически обосновал Е.В. Балацкий [7, с. 143-144]. «Фискальные реформы приводили к росту затрат предприятий на налоговое администрирование. Тот факт, что реформы не прекращались, не позволял убрать часть административных издержек и тем самым улучшить положение производителя Происходящее на этом фоне уменьшение налогового бремени ($dq < 0$), во-первых, не всегда было достаточно последовательным (периоды, когда имело место неравенство $dq < 0$ сменялись периодами, когда $dq > 0$), а во-вторых, не могло полностью компенсировать рост издержек на налоговое администрирование ($dq + dc + dk > 0$). Бесконечное повторение данной ситуации привело к формированию фискальной квазиловушки, которая и была характерна для всего переходного периода. Есть основания предполагать, что этот процесс продолжается и сейчас. Для либеральных фискальных преобразований характерно уменьшение налогового бремени ($dq < 0$), для рестриктивных – его увеличение ($dq > 0$). Неэффективный рестриктивный режим, в свою очередь, подразделяется на 2 субрежима, когда рост налогового бремени сопровождается: ростом ($dc > 0$), снижением ($dc < 0$) текущих издержек на налоговое администрирование». Последний вариант автор называет фискальной *псевдоловушкой*. dk - единовременные издержки на налоговое администрирование на адаптацию к новой системе. По мнению Е.В. Балацкого, при невысоких темпах экономического роста страны, ежегодный «навес» в виде 1-2% со стороны фискальных реформ за несколько лет может свергнуть производство либо в стагнацию, либо в рецессию. Можно предположить аналогичное влияние издержек на налоговое администрирование на финансово-экономическое положение предприятия и отрасли в целом.

В работе [20] на основе анализа структуры основных налоговых платежей в федеральный бюджет Российской Федерации в период с 1999 по 2007 гг. отмечалось, что, во-первых, система налогообложения сконцентрирована исключительно на выполнении фискальной функции, стимулирующей же - лишены практически все основные налоги. Во-вторых, унифицированная налоговая политика не создает нормальные условия для функционирования обрабатывающих отраслей промышленности, ограничивает конкуренцию, снижает экономическую заинтересованность. Поскольку российская экономика состоит из двух качественно разных секторов: обрабатывающего и добывающего, которые существенно различаются спецификой деятельности, технической оснащенностью, инвестиционной привлекательностью, методикой исчисления издержек и уровнем рентабельности, необходима разработка долгосрочной налоговой стратегии, учитывающую отраслевые особенности; направленную на стимулирование экономического роста, создание благоприятного инвестиционного климата. Одним из вариантов повышения эффективности системы налогообложения, по мнению авторов вышеупомянутой работы, может являться: во-первых, создание двух автономных налоговых систем, регулирующих деятельность добывающего и обрабатывающих секторов экономики, во-вторых, снижение ставки и введение отраслевого дифференцирования при уплате НДС (см. табл.1).

Следует отметить, что у косвенного налогообложения существуют определенные плюсы и минусы. С одной стороны: 1) нейтральность по отношению к производителю, проявляющаяся в отсутствии временного разрыва в начислении и возмещении налога; 2) гарантированный (заранее планируемый и прогнозируемый) объем получения платежей; 3) существенная доля в структуре основных налоговых

платежей, формирующих доходную часть бюджета; как показывают расчеты (см. табл. 2,3), с 1999 по 2007 гг. доля НДС в структуре основных налогов России снизилась с 46,8% до 23%, но в абсолютном выражении в 2007 г. поступления в 6 раз превысили уровень 1999 г. и практически на 50% - уровень 2006 г.; 4) плательщиком налога выступает практически каждый хозяйствующий субъект и каждый покупатель продукции, что обеспечивает устойчивость сборов.

Таблица 1

Налоги	Рекомендуемые мероприятия	
	Налоговая база	Налоговая ставка
НДС	Уточнение налоговой базы по НДС	Снижение ставок*
		Введение отраслевого дифференцирования: <ul style="list-style-type: none"> • изучение динамики поступления по отраслям; • проведение экономических расчетов для определения отраслевого ранжирования
Акцизы	Введение порядка вычетов ранее уплаченных сумм акцизов	-

* С одновременным ужесточением финансового контроля со стороны налоговых органов.

Таблица 2

Структура основных налоговых платежей в федеральный бюджет Российской Федерации в 1999-2007 гг.

Виды налогов	Год																		в % к 2006
	1999*		2000*		2001*		2002*		2003*		2004*		2005*		2006*		2007*		
	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	
Налог на добавленную стоимость	221,1	45,8	371,5	50,4	639,0	44,5	752,7	37,4	882,0	37,2	1069,7	34,3	1472,2	31,3	951,4	18,2	1424,7	23,4	149,7
Акцизы	84,2	17,4	131,1	17,8	203,1	14,1	214,9	10,7	252,5	10,6	117,2	3,7	107,1	2,3	93,2	1,8	108,8	1,8	100,0
Налог на прибыль организаций	81,1	16,8	178,0	24,2	213,8	14,9	172,2	8,5	170,9	7,2	205,7	6,6	377,6	8,0	509,9	9,8	641,3	10,5	107,1
Платежи за пользование природными ресурсами (с 2001г. – НДС)	10,6	2,2	18,6	2,5	49,7	3,5	214,2	10,6	249,5	10,5	425,0	13,6	854,5	18,2	1094,3	21,0	1122,9	18,4	102,6
Таможенные пошлины	86,2	17,8	37,4	5,1	331,3	23,0	323,4	16,0	452,8	19,1	859,7	27,6	1622,8	34,5	2241,7	43,1	2394,2	39,3	106,8
ЕСН	-	-	-	-	-	-	339,4	16,8	365,0	15,4	442,2	14,2	267,5	5,7	315,8	6,1	405,0	6,6	128,2
Всего	483,2	100	736,6	100	1436,9	100	2016,8	100	2372,7	100	3119,5	100	4701,7	100	5206,3	100	6096,9	100	117,1

*Федеральный закон от 19 июня 2001 г. N 80-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 1999 год». Федеральный закон от 23 апреля 2002 г. N 39-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2000 год». Федеральный закон от 7 июня 2003 года № 67-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2001 год». Федеральный закон от 8 мая 2004 года № 35-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2002 год». Федеральный закон от 4 апреля 2005 года № 30-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2003 год». Федеральный закон от 15 апреля 2006 года № 52-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2004 год». Федеральный закон от 9 апреля 2007 года № 41-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2005 год». Поступление администрируемых ФНС России доходов в бюджетную систему РФ, включая Государственные внебюджетные фонды за 2006-2007 гг., ФНС России, Экономика и жизнь, №6, февраль 2008. С. 4

Таблица 3

**Удельный вес в общем объеме доходов федерального бюджета
Российской Федерации в 1999-2007 гг. [1]**

Виды налогов	Год								
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Налог на добавленную стоимость	35,9	32,8	40,1	34,1	34,1	31,2	28,7	24,1	29,1
Акцизы	13,7	11,6	12,7	9,7	9,8	3,4	2,1	1,8	1,7
Налог на прибыль организаций	13,2	15,7	13,4	7,8	6,6	6,0	7,4	8,1	8,2

С другой стороны: 1) НДС является универсальным налогом, обладающим широкой налоговой базой, что создает многочисленные возможности уклонения от уплаты этого налога среди представителей бизнеса (по данным Центра исследования проблем налогообложения при правительстве РФ, с недобросовестностью уплаты НДС связано 80% камеральных и 90% встречных налоговых проверок. По словам президента компании «Объединенные консультанты ФДП» Владимира Гладкова, большинство дел, связанных с исчислением и уплатой налогов, рассматриваемых в судах, в основном, касаются налога на добавленную стоимость) [10]; 2) высокая стоимость администрирования данного налога (в России, по экспертным оценкам, около 40% объема собранного в бюджет НДС тратится на содержание налоговых инспекций, а в компаниях, по словам эксперта «Деловой России» Михаила Абрамова, минимум 60% работы бухгалтерий связано с обслуживанием этого налога) [10]; 3) необходимость высокой квалификации сотрудников бухгалтерий предприятий и налоговых органов из-за наличия многочисленных особенностей в определении налоговой базы и налоговых вычетов, сложности учета.

Именно поэтому в научной литературе процедуре исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость уделяется довольно много внимания. 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) [22, с. 4];
- 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, результате перехода с зачетной схемы на прямую расходы налоговых органов и предпринимателей на администрирование НДС сократятся примерно на треть: «Несырьевому бизнесу эта мера позволит направить освободившиеся средства на расширение и модернизацию производства, будут сведены к минимуму риски, связанные с уклонениями от уплаты НДС, упростятся проверки правильности начисления и уплаты налога, а также существенно повысится сумма собираемого налога, что в дальнейшем даст возможность снизить базовую ставку НДС до 12 процентов» [10]. 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) [22, с. 4]. Поэтому и меры Правительства по реформированию НДС сводятся к следующим «косметическим» мероприятиям: освобождение от налога операции по передаче исключительных прав на изобретения и работы инновационного характера, применение специального коэффициента (но не более 3) к основной норме амортизации только тех основных средств, которые применяются при осуществлении научно-технической деятельности. Предполагается так же упорядочить ситуацию с возмещением НДС из бюджета при использовании нулевой ставки. Справедливости ради, хотелось бы отметить, что Минэкономразвития хотя и выступает за снижение ставки НДС с 18% до 12%, но считает неактуальным уменьшение налога на прибыль [РОСФИНКОМ, <http://rosfincom.ru/> «МЭРТ ответил Минфину», 23 апреля 2008 г. Заместитель главы Минэкономразвития С. Воскресенский заявил, что по поручению президента и премьер-министра о снижении НДС, Минфин до 1 августа должен просчитать последствия этого решения. По его мнению, размер налога будет сокращен].

Принимая во внимание вышеизложенное, считаем необходимым предложить варианты повышения эффективности косвенного налогообложения, гарантирующие не только четкое исполнение бюджета, но и способствующие повышению стимулирующей функции проводимой налоговой политики. Одним из таких мероприятий может выступать отраслевое дифференцирование ставок при исчислении и уплате НДС.

Для доказательства данного предположения обратимся к системе таблиц «Затраты-выпуск» [2], проследим динамику сбора данных налогов с 1995 по 2003 гг., вычислим отношение налога на добавленную стоимость к выпуску товаров и услуг в основных ценах и ценах покупателей. В системе таблиц «Затраты-выпуск» НДС, акцизы и налоги на импорт приводятся по столбцу чистые налоги [24, с. 46]. 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 [3]. В табл. 4 акцизы разделены на 2 группы: акцизы пищевой промышленности (водка, ликероводочные и табачные изделия), акцизы нефтегазовой промышленности (бензин, природный газ, дизельное топливо) и приведены с помощью фактических выплат за 9-10 месяцев – к годовым значениям. За 1995 г. акцизные платежи представлены непосредственно в таблице «Затраты-выпуск». Акцизы прочей промышленности в расчетах за 2001-2003 гг. распределены в процентном соотношении, исходя из данных за 1995 г.: химическая и нефтехимическая – 0,5%, машиностроение – 1,6%, легкая – 0,3%. Ввиду незначительности сумм выплаченных акцизов на продукцию прочих отраслей в 1995-2000 гг., ими в расчетах можно пренебречь. В табл. 4 указано поступление акцизов в бюджетную систему РФ, а в табл. 2 – в Федеральный бюджет, чем и объясняется разница представленных

**Поступление акцизов по подакцизным товарам в
бюджетную систему РФ, млрд. руб. [3]**

	1995	1998		1999		2000		2001		2002		2003	
	год	янв.- окт.	год	янв.- нояб.	год	янв.- нояб.	год	янв.- нояб.	год	янв.- окт.	год	янв.- сент.	год
Пищевая	9,2	7,4	8,9	8,1	8,8	11,5	12,5	31,3	34,1	43,8	52,6	47,4	63,2
Нефтегазовая	18,3	32,6	39,1	54,4	59,3	89,6	97,7	134,6	146,8	152,5	183,0	192,4	256,5
Прочая	0,9	3,8	4,6	0,8	0,9	2,3	2,6	35,2	38,5	16,3	19,5	17,9	23,9
Всего акцизов	28,4	43,8	52,6	63,3	69,0	103,4	112,8	201,1	219,4	212,6	255,1	257,7	343,6

Реформирование косвенного налогообложения в России происходило: в 1993 г. (снижении ставки НДС с 28% до 20%); в 1994 введение 3% специального налога, сокращение его ставки до 1,5% в 1995, полная отмена в 1996 г.; с 2004 г. снижение ставки НДС с 20% до 18%. Серьезное реформирование акцизов началось с 2003 г. [5], результатом преобразований уже в 2004 г. стало сокращение бюджетных поступлений от данного налога более чем в 2 раза. К сожалению, таблицы «Затраты-выпуск» опубликованы лишь до 2003 г., поэтому *отраслевое* влияние косвенного налогообложения можно проследить только до указанного периода включительно.

Доля НДС, выплаченного отраслями, по отношению к общей сумме данного налогового сбора приведена в таблице 5 (расчеты, представленные в таблицах 5-10, выполнены автором). Его основными 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) [9, с. 105] 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 (см. табл. 5), 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 [9, с. 106], 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 [13]. **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 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 (см. табл. 6).

Сопоставление структуры выпуска в основных ценах и в ценах покупателей (с учетом транспортной, торгово-посреднической наценок и чистых налогов на продукцию) приведено в таблице 7. Результаты расчетов в динамике 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 [21]. Воспользуемся расчетами В.Е. Маневича [14], 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, представленные в таблице 7, 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 (см. табл. 8). Величина отношения отраслевого НДС к выпуску продукции в ценах покупателей, еще раз подтверждают расчеты, представленные в табл. 5. **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 (см. табл. 9). 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 переводом показателей в другие единицы измерения. Необходимо принять во внимание и наличие отраслевой задолженности. Расчеты, представленные в таблице 9 свидетельствуют, что отношение НДС к ВДС 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 (см. табл.10). 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.**

Таблица 5

	Доля выплаченного отраслями НДС в бюджетную систему РФ, % (в 1995 г. - НДС и Спецналог, с 1996 по 1997 - НДС и Акцизы, с 1998 по 2003 г. - НДС)								
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Электроэнергетика	1,1	1,1	-6,3	-0,7	-0,2	2,2	2,6	3,9	2,3
Нефтегазовый комплекс (Нефтедобывающая, нефтеперерабатывающая, газовая промышленность)	49,5	49,5	47,7	20,7	30,5	38,9	39,7	30,1	32,4
Угольная промышленность	-0,1	-0,1	1,0	0,5	0,4	0,3	0,6	0,8	0,8
Прочая топливная промышленность	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Черная металлургия	1,1	1,1	1,3	2,0	2,0	1,9	1,3	2,2	2,1
Цветная металлургия	0,7	0,7	0,4	1,2	1,7	3,6	2,9	3,1	2,7
Химическая и нефтехимическая промышленность	3,2	3,2	3,7	5,5	5,2	4,6	4,6	5,2	4,9
Машиностроение и металлообработка	8,2	8,2	10,2	15,3	13,0	9,7	9,4	11,4	12,2
Лесная, деревообработ. и целлюлозно-бумажная промышленность	2,6	2,6	2,3	3,3	3,0	3,9	3,8	3,9	4,4
Промышленность строит. материалов (вкл. стек. и фарф.-фаянс.)	1,1	1,1	1,6	2,0	1,6	1,4	1,3	1,6	1,4
Легкая промышленность	2,7	2,7	3,5	5,4	3,7	2,8	3,4	4,1	3,2
Пищевая промышленность	27,6	27,6	32,7	43,0	37,7	29,2	29,2	32,4	32,1
Прочие отрасли промышленности	2,3	2,3	2,0	1,8	1,5	1,7	1,1	1,3	1,3
Промышленность всего:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Таблица 6

	Доля мат. затрат в выпуске (в ценах покупателей), %*								
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Электроэнергетика	52,8	55,8	56,0	53,6	53,6	50,0	54,2	56,6	58,7
Нефтедобывающая промышленность	20,4	21,4	21,9	23,4	21,0	16,0	16,9	18,3	15,8
Нефтеперерабатывающая промышленность						46,0	50,3	44,8	38,9
Газовая промышленность						5,5	7,4	8,0	8,8
Угольная промышленность	26,8	30,3	30,3	28,7	26,2	22,6	21,8	23,8	25,3
Прочая топливная промышленность	14,3	28,1	16,1	25,1	36,7	41,8	45,0	43,5	40,0
Черная металлургия	49,0	56,4	55,2	54,8	47,6	49,1	56,2	54,3	55,0

Цветная металлургия	33,5	42,5	49,3	43,4	47,0	49,1	49,9	55,3	52,2
Химическая и нефтехимическая промышленность	47,7	51,6	48,7	49,0	43,0	43,9	47,4	48,9	50,1
Машиностроение и металлообработка	41,5	46,1	45,3	45,6	48,4	49,5	52,4	51,1	53,7
Лесная, деревообработ. и целлюлозно-бумажная промышленность	42,4	43,5	41,0	42,5	38,7	38,9	41,3	42,7	43,9
Промышленность строит. материалов (вкл. стек. и фарф.-фаянс.)	42,0	42,3	35,9	40,0	42,1	40,9	42,0	43,5	45,0
Легкая промышленность	19,2	25,3	25,0	23,7	28,9	31,3	31,1	31,0	30,6
Пищевая промышленность	42,4	39,6	37,2	35,2	43,0	42,7	42,4	40,5	41,6
Прочие отрасли промышленности	51,8	54,6	51,2	44,7	53,3	54,3	52,0	50,3	51,9
Промышленность всего:	37,2	39,5	38,6	38,3	38,6	38,3	40,8	40,7	40,6

*Доля материальных затрат в валовой добавленной стоимости нефтегазового комплекса исчислена с учетом торгово-посреднической наценки, по остальным отраслям доля материальных затрат приведена в основных ценах, поскольку торгово-посредническая наценка отражает их реальные расходы по реализации продукции.

Таблица 7

Структура выпуска продукции в период с 1995-2003 гг.

	1995		2001		2002		2003	
	в основных ценах	в ценах покупателей	в основных ценах	в ценах покупателей	в основных ценах	в ценах покупателей	в основных ценах	в ценах покупателей
Электроэнергетика	11,6	8,5	8,3	5,6	8,3	6,6	10,0	6,7
Нефтедобывающая промышленность	14,5	22,6	10,4	12,0	10,4	11,9	10,6	11,9
Нефтеперерабатывающая промышленность			9,2	10,1	9,2	9,6	7,2	9,6
Газовая промышленность			1,8	6,9	1,8	6,6	2,2	7,1
Угольная промышленность	2,6	2,5	1,4	2,1	1,4	2,2	1,4	2,3
Прочая топливная промышленность	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Черная металлургия	8,4	7,0	6,7	5,5	6,7	5,6	8,2	6,4
Цветная металлургия	6,6	6,1	9,7	7,5	9,7	7,0	8,9	6,5
Химическая и нефтехимическая промышленность	7,6	6,6	6,5	6,1	6,5	5,8	6,2	5,7
Машиностроение и металлообработка	17,6	15,0	17,6	14,2	17,6	14,4	17,6	14,1
Лесная, деревообработ. и	4,9	4,5	4,1	4,0	4,1	4,0	4,1	3,9

целлюлозно-бумажная промышленность									
Промышленность строит. материалов (вкл. стек. и фарф.-фаянс.)	5,0	4,5	3,0	2,9	3,0	2,9	3,2	3,0	
Легкая промышленность	2,5	4,2	2,2	3,3	2,2	3,1	1,9	2,9	
Пищевая промышленность	16,0	16,5	16,5	18,0	16,5	18,6	15,9	17,9	
Прочие отрасли промышленности	2,5	2,0	2,5	2,0	2,5	1,9	2,5	2,0	
Промышленность всего:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	

Таблица 8

	Отношение НДС к выпуску в ценах покупателей (в 1995 г. - НДС и Спецналог, с 1996 по 1997 - НДС и Акцизы, с 1998 по 2003 г. - НДС), %									
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	
Электроэнергетика	4,9	0,8	-4,0	-0,4	-0,3	3,2	3,4	4,2	2,5	
Нефтегазовый комплекс (Нефтедобывающая, нефтеперерабатывающая, газовая промышленность)	2,3	14,2	13,0	5,6	7,7	8,9	10,3	7,5	8,0	
Угольная промышленность	3,2	-0,4	2,8	1,5	1,8	1,3	2,3	2,5	2,4	
Прочая топливная промышленность	3,6	0,7	0,5	-0,7	0,3	1,3	1,1	1,4	1,3	
Черная металлургия	2,1	1,3	1,5	2,3	2,3	2,3	1,8	2,8	2,4	
Цветная металлургия	1,3	1,1	0,6	1,1	1,2	3,2	2,9	3,2	2,9	
Химическая и нефтехимическая промышленность	2,1	3,7	4,1	5,9	5,7	5,5	5,7	6,3	6,1	
Машиностроение и металлообработка	3,9	3,5	4,5	6,9	6,1	5,3	5,0	5,6	6,1	
Лесная, деревообработ. и целлюлозно-бумажная промышленность	3,2	5,0	4,5	6,0	4,9	7,1	7,2	6,8	8,0	
Промышленность строит. материалов (вкл. стек. и фарф.-фаянс.)	4,9	1,8	2,5	3,4	3,9	3,7	3,5	3,9	3,4	
Легкая промышленность	2,1	5,1	5,2	8,9	7,6	7,2	7,9	9,3	8,0	
Пищевая промышленность	2,2	11,1	11,8	13,5	13,2	12,9	12,2	12,2	12,6	
Прочие отрасли промышленности	4,1	6,4	5,2	5,4	4,3	6,1	4,3	4,6	4,7	
Промышленность всего:	2,9	6,9	6,5	6,3	6,6	7,3	7,5	7,0	7,1	

Таблица 9

	Отношение НДС (в 1995 г. - НДС и Спецналог, с 1996 по 1997 - НДС и Акцизы, с 1998 по 2003 г. - НДС) к валовой добавленной стоимости в основных ценах (нефтяная и газовая отрасли-с учетом торг. наценки), %								
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Электроэнергетика	13,6	2,0	-8,6	-1,0	-0,6	7,3	8,5	11,3	6,9
Нефтегазовый комплекс (Нефтедобывающая, нефтеперерабатывающая, газовая промышленность)	4,7	31,4	26,8	11,6	12,2	14,8	19,3	13,1	13,7
Угольная промышленность	8,0	-1,1	9,6	4,9	6,2	4,9	11,3	15,7	18,0
Прочая топливная промышленность	11,3	1,7	2,1	-2,2	0,4	1,2	1,8	2,3	2,6
Черная металлургия	8,6	5,2	5,6	8,7	7,6	7,6	8,2	11,4	9,4
Цветная металлургия	3,9	3,1	1,9	3,2	3,4	9,9	8,9	10,7	8,7
Химическая и нефтехимическая промышленность	8,8	15,2	16,3	24,0	21,9	21,9	29,5	35,2	35,0
Машиностроение и металлообработка	13,0	11,8	15,0	21,1	20,6	17,4	19,0	21,0	25,2
Лесная, деревообработ. и целлюлозно-бумажная промышленность	11,4	17,5	15,2	21,1	15,6	24,1	29,1	27,8	35,8
Промышленность строит. материалов (вкл. стек. и фарф.-фаянс.)	16,2	6,1	9,0	13,3	14,6	13,8	14,4	15,5	14,8
Легкая промышленность	15,3	39,3	36,8	69,0	57,7	55,2	69,4	74,9	67,0
Пищевая промышленность	12,7	62,9	68,1	74,6	81,7	80,0	78,0	76,5	90,6
Прочие отрасли промышленности	15,1	21,5	15,8	14,9	14,2	20,8	15,0	17,0	17,7
Промышленность всего:	9,1	22,0	20,0	19,1	18,2	19,5	23,5	21,4	21,7

Таблица 10

	Отношение НДС (в 1995 г. - НДС и Спецналог, с 1996 по 1997 - НДС и Акцизы, с 1998 по 2003 г. - НДС) к прибыли в валовой добавленной стоимости в основных ценах (нефтяная и газовая отрасли-с учетом торг. наценки), %								
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Электроэнергетика	22,3	3,1	-12,3	-1,0	-1,6	-0,8	10,0	11,8	15,3
Нефтегазовый комплекс (Нефтедобывающая, нефтеперерабатывающая, газовая промышленность)	5,5	38,7	33,6	11,6	4,6	7,7	17,5	18,2	11,5
Угольная промышленность	18,8	-6,6	37,9	4,9	23,2	17,2	11,8	51,2	72,1
Прочая топливная промышленность	17,5	4,5	11,5	-2,2	-2,4	0,8	-24,9	-5,9	8,0

Черная металлургия	14,0	11,2	12,1	8,7	5,6	7,1	20,3	12,4	12,4
Цветная металлургия	6,1	6,4	4,3	3,2	1,6	4,6	15,0	15,6	12,6
Химическая и нефтехимическая промышленность	15,2	31,9	37,1	24,0	18,9	24,4	47,0	72,6	71,6
Машиностроение и металлообработка	34,5	36,8	62,0	21,1	31,1	37,3	54,9	70,6	111,5
Лесная, деревообработ. и целлюлозно-бумажная промышленность	27,5	65,2	61,5	21,1	15,5	22,0	58,5	61,4	66,2
Промышленность строит. материалов (вкл. стек. и фарф.-фаянс.)	31,6	13,7	22,9	13,3	26,2	23,6	32,0	40,7	40,8
Легкая промышленность	105,1	-721,7	-6970,2	69,0	235,5	241,0	460,7	613,8	1048,2
Пищевая промышленность	22,3	147,5	152,1	74,6	84,2	121,5	112,3	114,0	137,5
Прочие отрасли промышленности	56,6	42,1	50,2	14,9	15,7	22,9	47,6	41,2	49,5
Промышленность всего:	14,5	39,2	35,9	19,1	12,8	16,5	28,7	30,5	25,9

Изучение представительного массива научной литературы о реформировании системы налогообложения, сопоставлении уровня налогового бремени России с зарубежными странами, исчислении и распределении совокупной отраслевой налоговой нагрузки, в частности, после реформы 2001 г. [8], позволяет констатировать, что была проделана большая скрупулезная работа по обобщению и анализу статистической информации; предложены интересные теоретические разработки (например, расчет налоговой нагрузки по отраслям кругом учитываемых налогов и определение доходов, по отношению к которым рассчитывается нагрузка); и практические методики оценки изменения налоговой нагрузки по основным видам налогов в динамике. Авторами была рассчитана совокупная отраслевая нагрузка, учитывающая многочисленные налоговые реформирования, некоторые выводы относятся и к НДС (хотя ставка НДС за анализируемый период не менялась).

- После реформы 2001 г. совокупная налоговая нагрузка снизилась во всех отраслях, кроме топливной, с 30-40% добавленной стоимости в 2000 г. до 25-30% в 2003 г. Меньшее, чем в других отраслях, снижение налогового бремени в машиностроении, электроэнергетике и промышленности строительных материалов объясняется тем, что в них произошло самое сильное (с учетом сдвигов в структуре налоговых баз) снижение нагрузки на капитал, наличием существенной ранее накопленной налоговой задолженности. [9, с.110]
- Основным источником снижения налогов в большинстве отраслей стало сокращение налогов на предпринимателей (за счет снижения налога на прибыль и отмены оборотных налогов). Однако при этом повысились налоги на использование природных ресурсов и во многом на потребление. В первом случае это связано с переносом налогового бремени в ходе реформы на сырьевой сектор, во втором - с расширением базы таких налогов из-за сдвигов в структуре экономике. В частности, удельный вес потребления домашних хозяйств в ВВП возрос с 45% в 2000 г. до 49% в 2003 г. [9, с.111]
- Доля налогов на продукты наиболее высока в обрабатывающем секторе экономики, где основным налогом является НДС, а в ресурсном свыше 40% всех поступлений от налогов на продукты дают экспортные пошлины, около 36% - акцизы. [15, с.50]

В работе [12, с.133] рассмотрено и математически обосновано прямое и косвенное влияние НДС на равновесные состояния модели вертикальных межфирменных взаимодействий на олигополистических рынках. По мнению авторов, прямое влияние заключается в том, что рост ставки НДС приводит к росту значения цены конкурентного равновесия. Увеличение ставки НДС, с одной стороны, снижает предельную выручку каждой фирмы, что сокращает оптимальный выпуск и увеличивает цену промежуточного и конечного продукта. С другой стороны, рост ставки НДС способствует увеличению цены привлеченного капитала, вследствие того, что государство возмещает НДС по приобретенным ценностям только в конце отчетного периода, а расходы на ресурсы предприятия несут в начале периода, привлекая сторонние финансовые ресурсы. Поэтому при неразвитом финансовом рынке высокие ставки налогов ведут к росту издержек производства, цен, оказывая негативное влияние на общественное благосостояние. Косвенное влияние заключается в том, что высокие ставки НДС ведут к большей волатильности цен в экономике, поскольку даже незначительные изменения в стоимости ресурсов предприятия приводят к значительным колебаниям в ценах конечных продуктов [12, с.141].

Авторами выявлено противоречие между фискальной и антимонопольной политикой государства. Антимонопольная политика может вызвать снижение доходов государственного бюджета, потому что большой объем налоговых поступлений наблюдается в более конкурентных отраслях для оптимальной (с точки зрения государства) ставки налога; при малых значениях налоговой ставки нарушается

справедливость и сокращаются бюджетные поступления. Общественное благосостояние увеличивается по мере приближения отраслей к совершенной конкуренции для любой ставки НДС. Поэтому с точки зрения общества, предпочтительно проведение государством антимонопольной политики [12, с.144].

Со своей стороны хотелось бы подчеркнуть, что дифференцированное налогообложение добавленной стоимости способно разрешить указанное выше противоречие. С его помощью можно не только отчасти восстановить общественную справедливость, учесть отраслевые особенности и финансово-экономические показатели, но и избежать больших бюджетных выпадов. 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.

Литература

1. «Краткосрочные экономические показатели Российской Федерации». Федеральная служба государственной статистики. - М.: март, 2008.
2. Система таблиц «Затраты-выпуск» России за 1995-2003 годы: Стат. сб./Росстат. – М., 2000-2006 годы.
3. «Социально-экономическое положение России». - М.: Государственный комитет РФ по статистике, 1997-2003 гг.
4. Федеральные законы «Об исполнении федерального бюджета за 1999-2005 годы».
5. Федеральные законы от 24.07.02 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений во вторую часть Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства РФ» и от 31.12.02 г. № 191-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в главы 22, 24, 25, 26.3, 27 части второй Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства РФ».
6. Авдашева С.Б., Андреева Е.И., Андрианова В.Д. и др. «Обзор экономической политики в России за 2002 год. Бюро экономического анализа. - М.: ТЕИС, 2003.
7. Балацкий Е.В. «Налоговые реформы и экономический рост». Проблемы прогнозирования, № 2, 2006.
8. Васильева А.А., Гурвич Е.Т., Субботин Б. «Экономический анализ налоговой реформы». Вопросы экономики, №6, 2003.
9. Васильева А.А., Гурвич Е.Т. «Отраслевая структура российской налоговой системы». Проблемы прогнозирования, №3, 2005.
10. Заикина О. «Прямой счет». Эксперт, № 43 (584) от 19 ноября 2007.
11. Кузнецов Ю.В. «Что мы не знаем о налогах». Отечественные записки, №4-5, 2002.
12. Лазарев И.А., Плещинский А.С. «Налогообложение добавленной стоимости: мезоэкономический анализ». Проблемы прогнозирования, № 4, 2007.
13. Львов Д.С. «Россия: рамки реальности и контуры будущего», доклад на заседании Секции экономики ООИ РАН, ЦЭМИ РАН, 14 ноября 2006.
14. Маневич В.Е. «Социально-экономическое положение России в зеркале научной периодики». Бизнес и банки, № 4, 2007.
15. Михеева Н.Н. «Ресурсный сектор российской экономики: масштабы и межотраслевые взаимодействия». Проблемы прогнозирования, №2, 2006.

16. Перечнева И. «Подковерная технология». Эксперт Урал, №39. 22 октября 2007.
17. Сайфиева С.Н. «Некоторые аспекты влияния налоговой реформы на финансовое состояние промышленных предприятий». Промышленная политика в Российской Федерации», № 9-10, 2004 (в соавт.).
18. Сайфиева С.Н. «Влияние снижения налога на прибыль на финансовое состояние предприятий пищевой промышленности». «Промышленная политика в Российской Федерации», № 11, 2004.
19. 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.
20. Сайфиева С.Н., Гильманова А.В. «Совершенствование налоговой системы России в целях обеспечения стабильного экономического роста». «Вопросы экономических наук», № 3, 2006.
21. Стрижкова Л. «Структурные изменения в промышленности в 1990-2001 годах». Экономист, №7, 2002.
22. Титов Д. «Синица финансовой стабильности», Экономика и жизнь, №6, февраль 2008.
23. Шохина Е. «Лжеоптимизм». Эксперт Online, 15 ноября 2007.
24. Шугаль Н.Б., Ершов Э.Б. «Теоретическая модель взаимосвязи элементов добавленной стоимости и конечного продукта». Проблемы прогнозирования, №1, 2008.