

§4 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОРГАНИЗАЦИЙ ФИНАНСОВОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ

Шаляев С. Н., Шаляева О. С.

РОЛЬ НДС В СОКРАЩЕНИИ БЮДЖЕТНОГО ДЕФИЦИТА

Аннотация. На сегодняшний день НДС является основной частью налоговых поступлений в 136 странах и составляет примерно 25% общемировых налоговых сборов. В России за счёт НДС формируется около четверти федерального бюджета России (или 5,3% ВВП). Вместе с тем НДС является не только одним из бюджетообразующих налогов, но и наиболее теневым налогом. В структуре теневой экономики на сегодняшний день на долю НДС приходится наибольшая его часть. В связи с чем, в странах, входящих в ОЭСР ежегодно осуществляется оценка потерь от недопоступления НДС в бюджет. Оценка потерь от недопоступления НДС в бюджет рассчитана путем сравнения чисто теоретической налоговой поступлений на основе макроэкономических показателей, и общей сумме расходов, в национальной экономике теоретически подлежащих налогообложению НДС. Расчет налогового разрыва на основе макроэкономических показателей позволяет определить наиболее точно недопоступления НДС в бюджет. Данная методика имеет ряд важных преимуществ по сравнению с другими методиками. Во-первых, это легко высчитать из доступных данных, во-вторых, она обеспечивает четко и ясно нормативный ориентир однородного НДС наложенного на все конечное потребление.

Ключевые слова: НДС, бюджет, налоговый разрыв, экономика, доходы, администрирование, косвенные налоги, коэффициент, дефицит, эффективность.

В основных направлениях бюджетной политики на 2014–2016 гг. прогноз размера дефицита бюджета на следующий год предполагает показатель на уровне 361,5 млрд. руб., что эквивалентно 0,5% ВВП. Ранее

дефицит ожидался на уровне 0,4% ВВП, или 327 млрд. рублей¹.

¹ Основные направления бюджетной политики на 2014 год и плановый период 2015 и 2016 годов. URL: <http://>

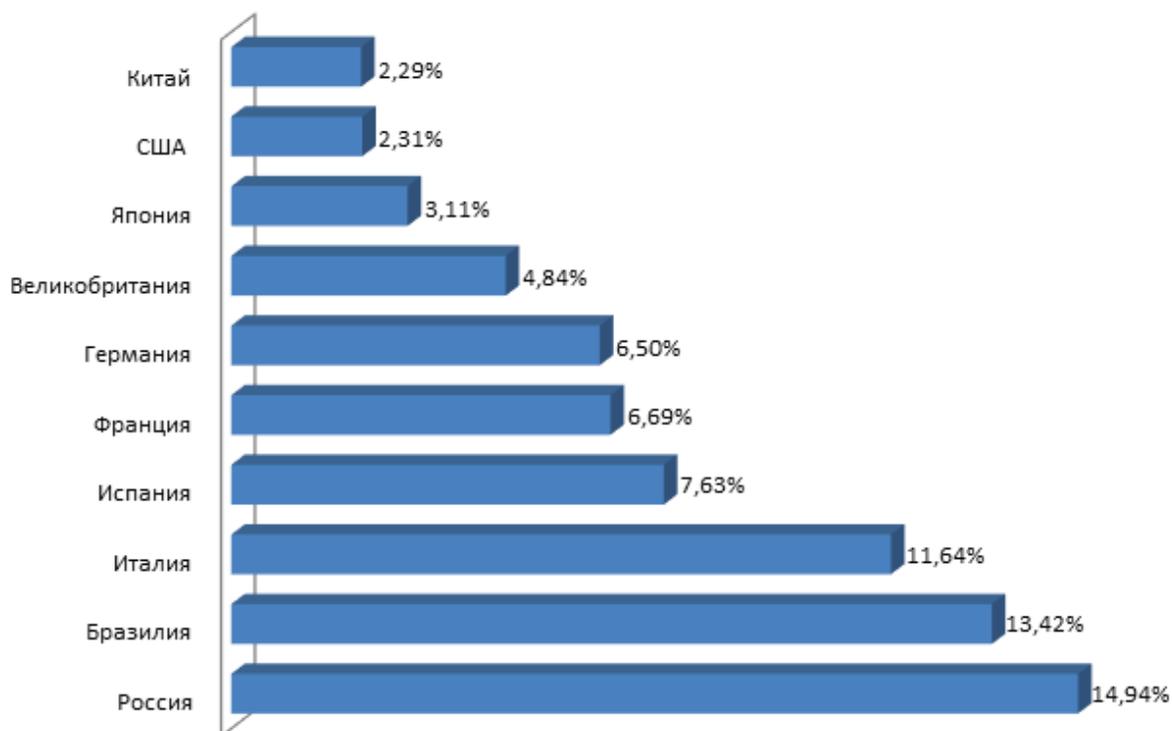


Рис. 1. Десять стран — мировых лидеров по потерям налоговых поступлений в % от ВВП

Что необходимо предпринять, чтобы устранить бюджетный дефицит России? Один из ответов который довольно распространен, является увеличение налоговых ставок на 29 процентов. Другим способом является сокращение всех расходов, кроме обслуживания просроченной задолженности, по 22,4 процента. Третий способ устранить этот пробел и достичь устойчивости бюджета за увеличения налогов и одновременном сокращение расходов, каждый из которых позволит устранить половину бюджетного дефицита. В этом случае необходимая немедленное и постоянное повышение налогов составляет 14,5 процента, а условием немедленное и постоянное сокращение расходов составляет 11,2 процента.

Вместе с тем сокращение дефицита бюджета можно решить не только путем повышения налоговых ставок и сокращения всех расходов, но и за счет сокращения теневой экономики. По мнению некоторых авторов публикаций на эту тему, теневая экономика составляет по-

рядка 40–45% к ВВП. Вообще теневая экономика характерна не только для России.

Так, по оценке The Tax Justice Network (TJN), совокупные потери правительств всех стран мира от недопоступлений налогов вследствие предпринимательской и иной деятельности, носящей криминальный характер, составляют более 3,1 трлн. долл., что эквивалентно 5,1% мирового ВВП¹. Эксперты TJN в своем отчете за ноябрь 2011 г. особо подчеркнули тот факт, что от национальных налоговых служб скрывается один доллар из шести в мире, каждый пятый — в Европе и каждый четвертый — в таких финансово проблематичных странах Еврозоны как Греция и Италия². По оценкам Всемирного банка, сделанным еще в предкризисном 2007 г., трансграничные финансовые

www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_149516 (дата обращения 11.07.2014)

¹ Tax Evasion Is Worth \$3,1 trillion a Year — over 5% of Its GDP. URL: <http://taxjustice.blogspot.com/2011/11/tax-evasion-is-worth-31-trillion-year.html> (дата обращения: 11.06.2013)

² World Economic Outlook Update New Setbacks, Further Policy Action Needed. July 16, 2012. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2012/update/02/index.htm> (дата обращения: 11.06.2013)

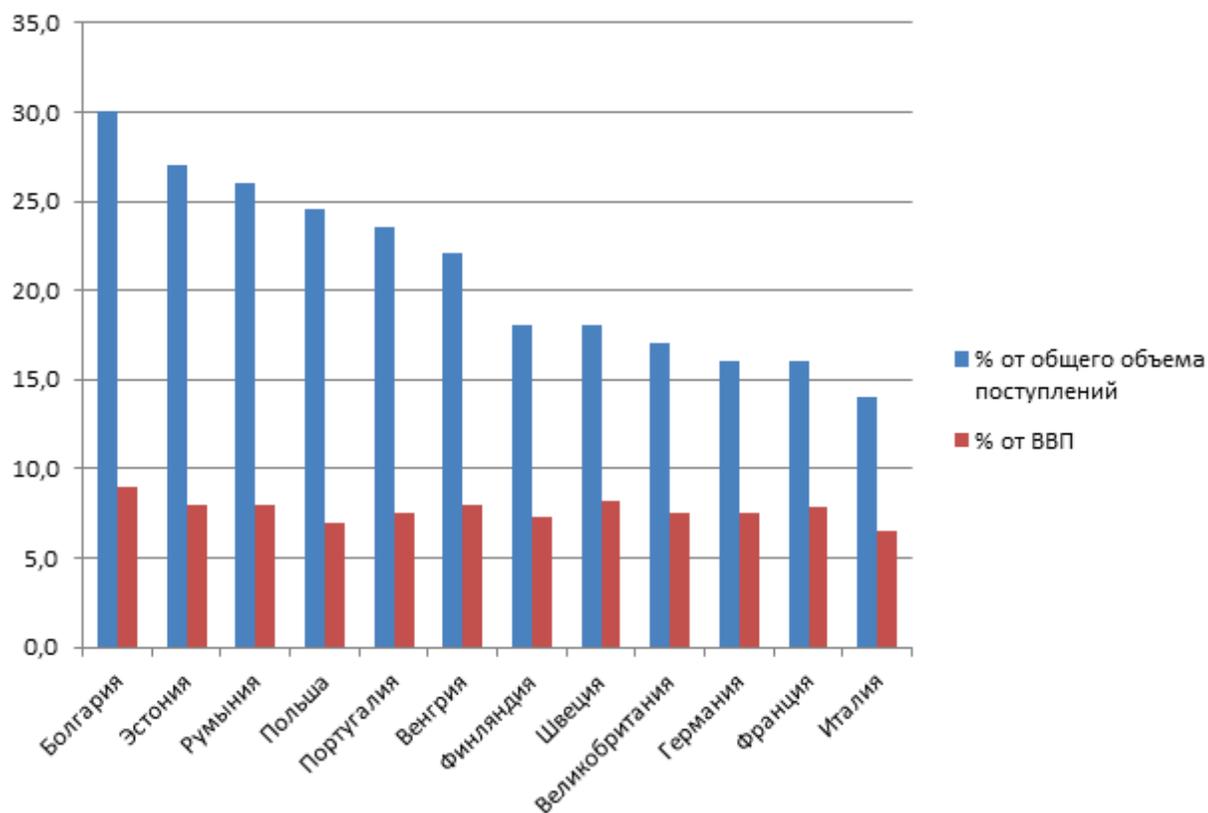


Рис. 2 Доходы НДС в странах ЕС 2000–2011 гг.

потоки, связанные с криминальной активностью, коррупцией и налоговыми правонарушениями, составляют порядка 1–1,6 трлн. долл. в год (эквивалент ВВП России за 2011 г.)¹.

Оценивая масштабы уклонений от уплаты налогов в развитых странах мира, можно привести следующие характерные примеры. В США в еще докризисном 2006 г. разница между рассчитанными налоговыми обязательствами индивидуальных и корпоративных плательщиков и фактически уплаченными ими налогами составляла по данным Internal Revenue Service 450 млрд. долл. (около 17% всех налоговых обязательств). При этом большая часть неуплаченных налогов не поступила в американский бюджет из-за сокрытия сведений о доходах и недоплат².

¹ World Bank and UNODC to Pursue Stolen Asset Recovery. URL: <http://www.unodc.org/unodc/en/press/releases/2007-09-17.html> (дата обращения — 11.06.2013)

² IRS Releases New Tax Gap Estimates; Compliance Rates Remain Statistically Unchanged From Previous Study. URL:

Организация TJN в конце 2011 г. составила своеобразный рейтинг стран — мировых лидеров по потерям налоговых поступлений из-за масштабной теневой деятельности в рамках национальной экономики.

Налоговые доходы, составляют существенную часть бюджета, и особенно это касается косвенных налогов. Экономисты считают НДС как наиболее устойчивым источником дохода в отличие от подоходного налога, потому что потребление составляет более собирательную базу, чем доход, который имеет тенденцию сильно меняться из года в год.

На сегодняшний день НДС является основной частью налоговых поступлений в 136 странах и составляет примерно 25% общемировых налоговых сборов³.

<http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=252038,00.html> (дата обращения: 11.07.2014)

³ Baunsgaard T., Keen M. (2005). Tax revenue and (or?) trade liberalization. Working Paper WP/05/112) International Monetary Fund, Washington

Все страны ЕС зависят от налога на добавленную стоимость (НДС) в качестве одного из своих главных источников государственных доходов. Рисунок 2 показывает, что, в среднем, поступления от НДС составили 21 процентов от общего объема целом государственных доходов для стран ЕС-27 за период 2000–2011, или 7,5% ВВП.

Самый высокий процент поступления НДС в общем объеме доходов было зарегистрировано в Болгарии 30%, что составляет 9% от ВВП, самый низкий в Италии 14%, (6,5% ВВП). В Великобритании НДС занимает в второе место по поступлению после подоходного налога и формирует примерно 17% бюджета страны. В Германии и Франции его удельный вес в доходах бюджета равен примерно 16 процентов¹.

В Российской Федерации НДС также является одним из главных источников формирования бюджета страны. За счёт налога на добавленную стоимость формируется около четверти федерального бюджета России (или 5,3% ВВП).

Вместе с тем НДС является не только одним из бюджетообразующих налогов, но и наиболее теневым налогом. В структуре теневой экономике на сегодняшний день на долю НДС приходится наибольшая его часть. В связи с чем в странах входящих ОЭСР ежегодно осуществляется оценка потерь от недопоступления НДС в бюджет на основе расчета налогового разрыва.

Налоговый разрыв (tax gap) это — это разница между сумой налогов, которые теоретически должны быть уплачены, и суммой фактически уплаченных налогов.

По косвенным налогам, таким как НДС и акциз налоговый разрыв определяется с использованием метода «сверху в низ». Путем сравнения чисто теоретической налоговых поступлений на основе макроэкономических показателей, и общей сумме расходов, в национальной экономике теоретически подлежащих

налогообложению НДС. Вычитанием фактически поступлений НДС и налоговых льгот. Остаточный элемент является совокупным налоговым разрывом по НДС и считается потерями налоговых поступлений. Данная методика имеет ряд важных преимуществ. Во — первых, это легко высчитать из доступных данных, во-вторых, она обеспечивает четко и ясно нормативный ориентир однородного НДС наложенного на все конечное потребление.

Так, налоговые службы Великобритании, используют метод «сверху в низ» в качестве основного источника, так как он позволяет наиболее точно определить налоговый разрыв. Данные расчеты проводятся ежегодно².

В настоящее время в Российской Федерации методика расчета налогового разрыва еще не достаточно развита, нет порядка расчета данного показателя. Однако на основании методик применяемых в зарубежных странах можно оценить примерные масштабы налогового разрыва.

При расчете используются данные системы национальных счетов. В соответствии с системой национальных счетов добавленная стоимость — это разность между выпуском товаров и услуг (выручка) и стоимостью потребленных материальных средств производства и услуг других организаций (промежуточным потреблением). Т.е. налогообложению подвергаются все расходы (за исключением государственных расходов на заработную плату), в составе ВВП. В таком случае налоговый разрыв (VATGAP) можно выразить как:

$$VATGAP = ((Ch + (Cg - Wg) + (Cnco - Wnco) + Kg/6 - Bvat) - (VAT - Dvat))$$

где, Ch — конечные потребительские расходы домашних хозяйств;

Cg — конечные потребительские расходы сектора государственного управления;

Wg — оплата труда работников бюджетных учреждений;

¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf (дата обращения: 11.07.2014)

² Her Majesty's Revenue and Customs, United Kingdom www.irs.gov/pub/irs-soi/11rescontaxgap.pdf (дата обращения: 11.07.2014)

Данные для расчета налогового разрыва по НДС в Российской Федерации в 2010–2012 гг. (млрд.руб.)

Год	2010	2011	2012
Оплата труда работников бюджетных учреждений	4760,0	5433,2	6248,2
НДС поступления	2498,5	3250,8	3545,6
Сумма льгот по НДС	270,5	513,8	956,0
Задолженность по возмещению НДС	-	-	-
Конечные потребительские расходы домашних хозяйств	23130,0	27164,4	30543,4
Конечные потребительские расходы сектора государственного управления	8671,3	10040,7	11664,7
Конечные потребительские расходы некоммерческих организаций, обслуживающих домашние хозяйства	225,7	234,1	263,3
Приобретение основного капитала и создание резервов правительством	10014,3	12075,7	13768,0
Теоретический НДС	5564,0	7290,5	7919,0
Абсолютный разрыв	3064,0	4040,5	4373,1
Относительный разрыв (отношение абсолютного разрыва к теоретическому НДС), (%)	55,1	55,4	55,2

Оценка эффективности администрирования НДС в Российской Федерации в 2010–2012 гг. (трлн.руб.)

	2010	2011	2012
Поступление НДС	2,50	3,25	3,50
Расходы на конечное потребление	32,51	37,44	42,47
Базовая ставка	18	18	18
Коэффициент эффективности	0,43	0,48	0,46

$C_{псo}$ — конечные потребительские расходы некоммерческих организаций обслуживающих домашние хозяйства;

$W_{псo}$ — оплата труда работников некоммерческих организаций, обслуживающих домашние хозяйства;

Kg — приобретение основного капитала;

$Bvat$ — сумма льгот по НДС;

VAT — поступления НДС в бюджет;

$Dvat$ — задолженность по возмещению НДС

В среднем за период с 2010–2012 годы налоговый разрыв по НДС в Российской Федерации составлял более 55 процентов или 6,9% от ВВП.

Согласно исследования проведенного Европейской комиссией посвященного масштабам уклонения от уплаты НДС в странах Европейского союза налоговый разрыв составляет от 0,2% ВВП в Швеции до 7,9% ВВП в Румынии, а в среднем по ЕС — 1,5% ВВП 9.

Проведенные выше данные налогового разрыва в России подтверждаются расчетом

коэффициента эффективности администрирования НДС (*C-efficiency*) широко применяемого в международной практике для определения доли базы (конечного потребления) эффективно облагаемого налогом. Данный коэффициент рассчитывается по формуле

$$C\text{-efficiency} = \frac{\text{Поступление НДС}}{\text{Эффективная ставка НДС} \times \text{конечное потребление}}$$

Повышающее значение коэффициента (при $\max = 1$) свидетельствует о высоком качестве налогового администрирования. Используя данные Ростата оценим эффективность администрирования НДС в Российской Федерации (таблица 2).

Среднее значение коэффициента администрирования НДС в течение 2010–2012 гг составляло 0,46. Если сравнивать данный показатель со странами ОЭСР, то в Германии он составлял 0,62, Финляндии — 0,68, Швейцарии — 0,71, Канаде — 0,78.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Основные направления бюджетной политики на 2014 год и плановый период 2015 и 2016 годов. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_149516 (дата обращения 11.07.2014).
2. Tax Evasion Is Worth \$3,1 trillion a Year-over 5% of Its GDP. URL: <http://taxjustice.blogspot.com/2011/11/tax-evasion-is-worth-31-trillion-year.html> (дата обращения: 11.06.2013).
3. World Economic Outlook Update New Setbacks, Further Policy Action Needed. July 16, 2012. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2012/update/02/index.htm> (дата обращения: 11.06.2013)
4. World Bank and UNODC to Pursue Stolen Asset Recovery. URL: <http://www.unodc.org/unodc/en/press/releases/2007-09-17.html> (дата обращения-11.06.2013).
5. IRS Releases New Tax Gap Estimates; Compliance Rates Remain Statistically Unchanged From Previous Study. URL: <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=252038,00.html> (дата обращения: 11.07.2014).
6. Baunsgaard T., Keen M. (2005). Tax revenue and (or?) trade liberalization. Working Paper WP/05/112) International Monetary Fund, Washington
7. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf (дата обращения: 11.07.2014).
8. Her Majesty's Revenue and Customs, United Kingdom www.irs.gov/pub/irs-soi/11rescontaxgap.pdf (дата обращения: 11.07.2014).
9. Мусаева Х. М. О проблемах и перспективах развития налогового федерализма в условиях модернизации экономики РФ // *НВ: Финансовое право и управление*. — 2013. — 1. — С. 49–63. DOI: 10.7256/2306-4234.2013.1.476. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_476.html
10. Агузарова Ф. С. Некоторые вопросы модернизации налоговой системы Российской Федерации // *НВ: Финансовое право и управление*. — 2013. — 2. — С. 24–44. DOI: 10.7256/2306-4234.2013.2.629. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_629.html
11. Корзун С. Ю. Финансовый контроль и финансовая деятельность в теории и практик государственного администрирования // *Полицейская деятельность*. — 2013. — 2. — С. 137–143. DOI: 10.7256/2222-1964.2013.02.12.
12. Е. Ю. Грачева Основные тенденции развития бюджетного контроля в РФ // *Финансовое право и управление*. — 2013. — 2. — С. 4–38. DOI: 10.7256/2310-0508.2013.2.9880.
13. Кучерявенко Н. П.. Согласование родовых и видовых конструкций при регулировании бюджетных доходов. // *Финансовое право и управление*. — 2014. — № 1. — С. 120–140. DOI: 10.7256/2310-0508.2014.1.9886
14. Л. Л. Арзуманова. Финансовая политика государства: понятие и ее составные элементы. // *Финансовое право и управление*. — 2013. — № 1. — С. 72–78. DOI: 10.7256/.2013.1.9525

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. Osnovnye napravleniya byudzhetoj politiki na 2014 god i planovyi period 2015 i 2016 godov. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_149516 (data obrashcheniya 11.07.2014).
2. Tax Evasion Is Worth \$3,1 trillion a Year-over 5% of Its GDP. URL: <http://taxjustice.blogspot.com/2011/11/tax-evasion-is-worth-31-trillion-year.html> (data obrashcheniya: 11.06.2013).
3. World Economic Outlook Update New Setbacks, Further Policy Action Needed. July 16, 2012. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2012/update/02/index.htm> (data obrashcheniya: 11.06.2013)

4. World Bank and UNODC to Pursue Stolen Asset Recovery. URL: <http://www.unodc.org/unodc/en/press/releases/2007-09-17.html> (data obrashcheniya-11.06.2013).
5. IRS Releases New Tax Gap Estimates; Compliance Rates Remain Statistically Unchanged From Previous Study. URL: <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=252038,00.html> (data obrashcheniya: 11.07.2014).
6. Baunsgaard T., Keen M. (2005). Tax revenue and (or?) trade liberalization. Working Paper WP/05/112) International Monetary Fund, Washington
7. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf (data obrashcheniya: 11.07.2014).
8. Her Majesty's Revenue and Customs, United Kingdom www.irs.gov/pub/irs-soi/11rescontaxgap.pdf (data obrashcheniya: 11.07.2014).
9. Musaeva Kh.M. O problemakh i perspektivakh razvitiya nalogovogo federalizma v usloviyakh modernizatsii ekonomiki RF // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — 1. — С. 49–63. DOI: 10.7256/2306-4234.2013.1.476. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_476.html
10. Aguzarova F. S. Nekotorye voprosy modernizatsii nalogovoi sistemy Rossiiskoi Federatsii // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — 2. — С. 24–44. DOI: 10.7256/2306-4234.2013.2.629. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_629.html
11. Korzun S. Yu. Finansovyi kontrol» i finansovaya deyatel'nost» v teorii i praktik gosudarstvennogo administrirovaniya // Politseiskaya deyatel'nost». — 2013. — 2. — С. 137–143. DOI: 10.7256/2222-1964.2013.02.12.
12. E. Yu. Gracheva Osnovnye tendentsii razvitiya byudzhethnogo kontrolya v RF // Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — 2. — С. 4–38. DOI: 10.7256/2310-0508.2013.2.9880.
13. Kucheryavenko N. P. Soglasovanie rodovykh i vidovykh konstruksii pri regulirovanii byudzhethnykh dokhodov. // Finansovoe pravo i upravlenie. — 2014. — № 1. — С. 120–140. DOI: 10.7256/2310-0508.2014.1.9886
14. L. L. Arzumanova. Finansovaya politika gosudarstva: ponyatie i ee sostavnye elementy. // Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — № 1. — С. 72–78. DOI: 10.7256/.2013.1.9525