

А. В. Ильин

Новосибирская государственная академия
экономики и управления (НГАЭиУ/НГУЭУ)
ул. Каменская, 52, г. Новосибирск, 630099

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ: ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ И МЕХАНИЗМ ОПРЕДЕЛЕНИЯ

История налогов насчитывает не одно тысячелетие. Налоги выступают необходимым звеном экономических отношений с момента возникновения государства и, как элемент экономической культуры, присущи всем государственным системам как рыночного, так и нерыночного типа хозяйствования. Любое государственное образование объективно вынуждено формировать свою налоговую систему, состоящую из самых разнообразных налогов. На протяжении тысячелетий обязательным элементом налоговых систем всех государств были косвенные налоги. Первые рассуждения о косвенных налогах можно найти в финансовой программе древнего Китая «Гуань-цзы» (IV в. до н.э.). Она признавала косвенные налоги наиболее разумными и полезными для общества. В XVIII веке А.Смит подчеркивал, что налоги на предметы потребления, уменьшая спрос населения, влекут сокращение производства, но без них государство не получит необходимых доходов.

Развитие теории и практики косвенного налогообложения привело к появлению совершенно нового вида налога – налога на добавленную стоимость (НДС). Необходимость применения такого показателя как добавленная стоимость в качестве объекта налогообложения в европейских странах была обусловлена построением общего рынка. Внедрение НДС в налоговые системы развитых стран мира берет начало со второй половины прошлого столетия после того, как он был теоретически разработан во Франции в 1954 году. История не знает другого такого примера, когда налог так быстро бы перешел из области теории в практику и занял среди налогов на потребление доминирующее положение в бюджете большинства стран мира. Распространение налога на добавленную стоимость в странах Европы ускорило принятие в 1967 году I и III Директив ЕС, в которых НДС утверждался в качестве основного косвенного налога для стран-членов ЕС и обязательного условия для стран, имеющих намерение в будущем вступить в сообщество. В настоящее время НДС является важнейшей составной частью налоговых систем 42 государств. На долю этого налога приходится в среднем 13,8% налоговых поступлений бюджетов стран и 5,5% ВВП.

НДС является многоступенчатым налогом на потребление. Многоступенчатость означает налогообложение товаров при каждом переходе права собственности на товар. Взимание налога осуществляется методом частичных платежей. На каждой стадии

МАКРОЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ: МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ

движения товара плательщик компенсирует свои затраты и добавляет налог на вновь созданную стоимость. В конечном итоге вся сумма НДС входит в цену товара, покупаемого конечным потребителем (фактическим плательщиком). Таким образом, по сути, НДС платят фактические, а не юридические плательщики. Последние выступают при этом сборщиками налога, что для государства крайне эффективно. Сборщиком НДС является каждый продавец на протяжении всей цепи движения товара до момента окончательной продажи. Из выручки он вычитает НДС, который был уплачен при покупке товаров. Здесь проявляется сущностный принцип НДС – право на зачет за счет бюджета сумм «уплаченного НДС» имеется при наличии источника для вычета, то есть «полученного НДС». Именно в этом проявляется системная взаимосвязь в экономической природе НДС. Смысл компенсации (зачета) НДС состоит в том, чтобы на каждой стадии производства облагать данным налогом сумму заработной платы, процентов, ренты, прибыли и других факторов производства. Продавец не несет никакого экономического бремени при покупке товаров для своего производства, так как он получает возмещение от государства на любую сумму налога, которая была уплачена им поставщикам (система зачета). Смысл этого механизма состоит в том, чтобы переложить налог на конечного потребителя. Последний выплачивает этот налог в форме части конечной, продажной цены товара и не имеет возможности компенсировать его. Поэтому НДС является налогом на потребление, бремя которого несет конечный потребитель.

В таблице 1 приведен пример действия НДС при ставке налога 15%. НДС рассчитывается с цены товара. Расчетный показатель налога при продаже называется «выходным НДС». Налог, уплаченный при покупке, носит название «входной НДС». Этот налог подлежит зачету. В бюджет перечисляется разница между этими двумя величинами.

Таблица 1. Механизм действия НДС.

Этапы движения товаров	Стоимость покупки (исключая НДС), у.е.	Стоимость по которой продается товар, у.е.	Входной НДС, у.е.	Выходной НДС, у.е.	Сумма перечисляемая государству, у.е.
Первичный производитель		10 000		1 500	1 500
Промышленник в обрабатывающих отраслях	10 000	20 000	1 500	3 000	1 500
Оптовый продавец	20 000	25 000	3 000	3 700	750
Розничный продавец	25 000	40 000	3 750	6 000	2 250
Конечный потребитель	40 000		6 000		6 000

Таким образом, из приведенного примера видно, что конечный потребитель уплатит за товар 46 000 у.е., из которых 6 000 у.е. представляет НДС, уплаченный государству в цене товара.

В представленном механизме практически реализуется теория переложения налогов (основоположник Джон Локк), суть которой заключается в том, что распределение налогового бремени возможно только в процессе обмена, результатом которого является формирование цены. Именно через обменные и распределительные процессы юридический плательщик налога способен переложить налоговое бремя на иное лицо – фактического налогоплательщика, который и будет нести всю тяжесть налогового бремени.

Налоговой базой по НДС является часть стоимости товаров, которая появляется на очередной стадии движения товара. Выделение добавленной стоимости в каждом звене производства и реализации позволяет: 1) Четко отграничить все элементы цены товара, что предоставляет производителю информацию о структуре издержек производства; 2) Обеспечить решение задач макроэкономического планирования и прогнозирования важнейших экономических показателей, поскольку в процессе расчетов по налогу государство получает сведения о темпах оборачиваемости промышленного и торгового капитала; 3) Публичной власти получать доходы до реализации товаров населению - единственному и конечному плательщику полной суммы налога.

Можно сформулировать, по крайней мере, три отличительные особенности НДС. Во-первых, в облагаемый оборот не включаются суммы ранее внесенного плательщиком налога (основное отличие НДС от ранее действовавшего «каскадного» налога с оборота, ставка которого применялась к валовой стоимости товара аккумулированной на всех стадиях его продвижения). Во-вторых, облагаемый оборот и налог учитываются и указываются в счетах организаций отдельно в составе цены товара. В-третьих, обложению подлежит весь оборот, но уплачивается в бюджет только часть налога, соответствующая стоимости, которая добавлена к цене закупок плательщиком.

Ставки НДС различаются в разных странах. С 1989 года во Франции действуют три ставки налога – 28% на табак и алкоголь, 18,6% (основная ставка) и 5,5% (сниженная ставка). В Австрии основная ставка НДС – 20%, но применяется и предельная (к автомобилям – 32%), и минимальная (квартирная плата, продукты – 10%) ставки НДС. Основные (стандартные) ставки НДС в некоторых странах таковы: в Финляндии – 12%, в Германии и Великобритании – 15%, Италии – 19%, в Норвегии – 23%; в Японии – самая низкая ставка НДС, среди применяемых в зарубежных странах, и составляет 3%. Страны, включившие НДС в налоговую систему, применяют так называемую 0 ставку. Ставка 0 означает, что налогоплательщик не только не платит налога с произведенной им стоимости,

но имеет право на возврат от налогового ведомства всей суммы НДС, входящей в стоимость закупленных им сырья и материалов). В странах ЕЭС нулевая ставка устанавливается прежде всего на все экспортные товары. Это дает право экспортеру на компенсацию налога и позволяет не включать его в цену, что значительно повышает конкурентоспособность товаров. По правилам Генерального соглашения по торговле и тарифам НДС, будучи косвенным налогом, подлежит вычету при экспорте товаров, поэтому страны с таким налогом получают определенные преимущества по внешней торговле. Это одна из причин, почему многие страны, включая США, серьезно рассматривают вопрос о введении данного налога.

Несмотря на то, что НДС получил широкое распространение, в настоящее время продолжается активная дискуссия об отрицательных и положительных сторонах этого налога. Сравнительная характеристика достоинств и недостатков НДС представлена на рис.1.

Наиболее важным достоинством НДС является аргумент политического характера – условие присоединения к Общему рынку. Именно это способствовало столь быстрому распространению данного налога среди европейских стран. В настоящее время все страны – члены ЕЭС ввели указанный налог. Из достоинств НДС, кроме того, необходимо отметить его нейтральность по отношению к сложившейся в стране системе производства и распределения товаров. В частности, в отличие от налога с оборота, который подвержен каскадному эффекту, НДС сохраняет индифферентность по отношению к числу посредников при движении товара по товаропроводящей сети от производителя к конечному потребителю. НДС позволяет государству получать часть доходов на каждой стадии производства и распределения. При этом конечные доходы государства от этого налога не зависят от количества промежуточных производителей. НДС нейтрален по отношению к технологии изготовления товара. Другими словами, он не зависит от того, является технология трудоемкой, капиталоемкой или наукоемкой. НДС не зависит от конкретной организационно-правовой формы организаций, участвующих в производстве и распределении товаров. При прочих равных условиях независимо от того, где был произведен продукт - в государственном или частном секторе, на крупной или на мелкой фирме - сумма налога остается одной и той же. Все это является отличительной чертой "правильного, справедливого" налога в странах, где оптимальное распределение ресурсов определяется свободной игрой рыночных факторов. Нейтральность НДС проявляется и в отношении момента потребления товара, будь это немедленное или отложенное потребление. По общему правилу, хотя НДС и сокращает абсолютную величину прибыли от накоплений, он не уменьшает чистую норму прибыли. Другие налоги, как, например,

МАКРОЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ: МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ

налог на доход, сокращают чистую норму прибыли. В этом смысле НДС является налогом, стимулирующим инвестиции, а, следовательно, и экономический рост. В большинстве стран Европы НДС служит гибким и стабильным источником пополнения государственных бюджетов. Поступления по линии НДС составляют в среднем примерно 0,4 % ВВП на один процент ставки НДС. Изменение ставки немедленно приводит к изменению дохода бюджета.

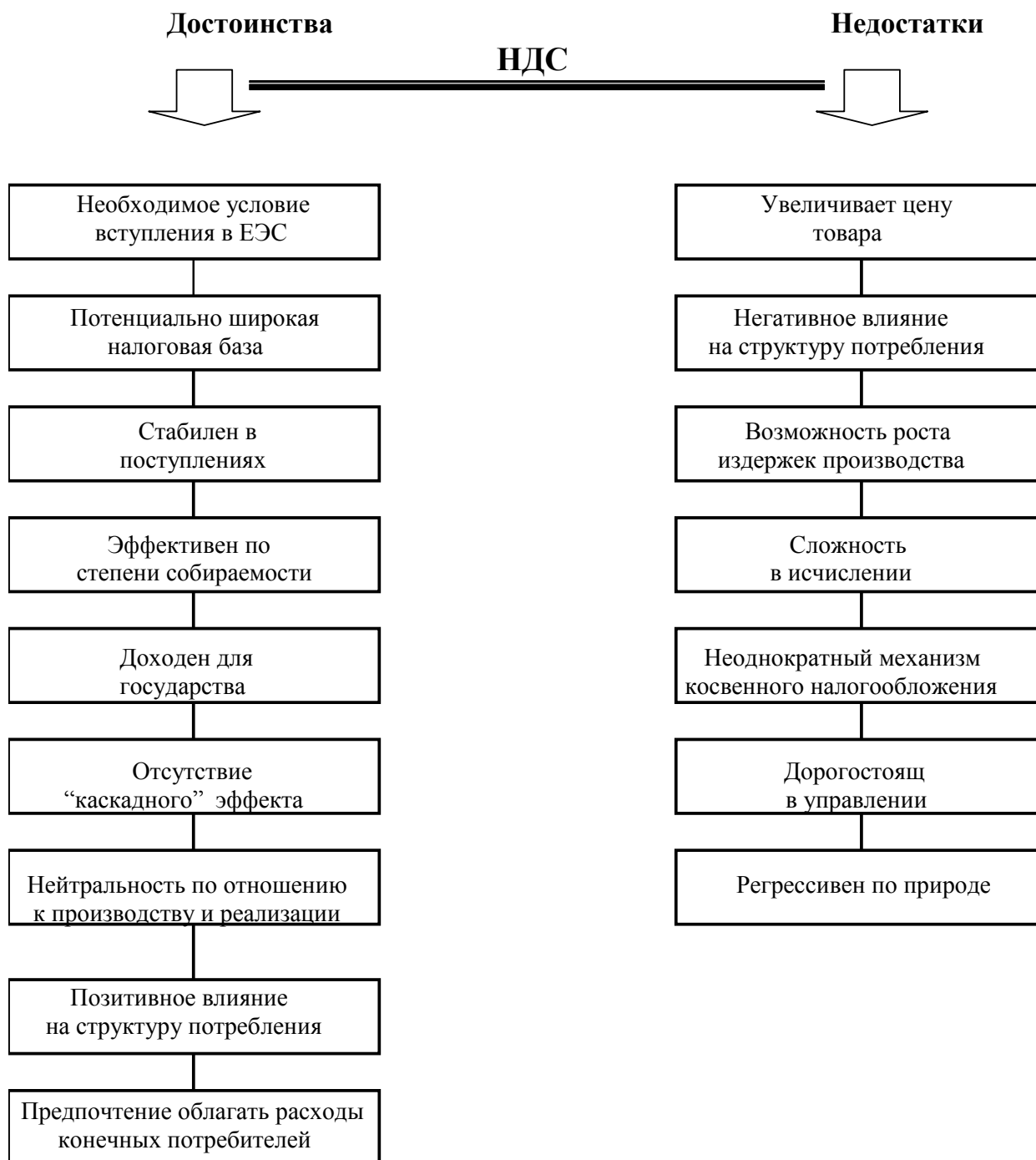


Рис. 1 Сравнительная характеристика достоинств и недостатков НДС

С точки зрения международных отношений НДС "ориентирован на пункт назначения", то есть товары облагаются в стране назначения или месте их потребления, а не

по месту происхождения или производства. Кроме того, в странах Европейского Союза (ЕС) НДС играет важную роль, поскольку он способствует реализации одной из основных целей Союза: обеспечение свободного перемещения товаров и капитала в границах Союза. В ЕС приняты схемы администрирования НДС, позволяющие осуществить точное начисление и возмещение этого налога на экспортируемые товары, благодаря чему они покидают страну свободными от налогообложения. Однако, прибыв в страну назначения, импортированные товары облагаются НДС точно так же, как и отечественные. Это свойство НДС позволяет создать однородную налоговую среду для товаров, вышедших на международный рынок, эффективно противодействуя стремлению государств использовать национальные системы налогообложения в протекционистских интересах. Если какая-либо страна действительно намерена стать полноправным членом мирового рынка, соответственно ее налоговая система не должна противоречить международному порядку.

Из недостатков налога, на взгляд автора статьи, необходимо остановиться, прежде всего, на возможности роста из-за НДС издержек производства. Так, в частности, экономическое определение НДС как косвенного налога предполагает, что бремя его уплаты возложено на покупателей, оплачивающих приобретенные ими материальные блага (ресурсы) для производственной или непроизводственной деятельности, а также для личного потребления. Такое утверждение верно, если не принимать в расчет специфику российской экономики переходного периода и рассматривать веками складывающиеся хозяйственные системы Европы, где достаточно высок уровень личного потребления и насыщенности товарного рынка. Возникновение и развитие рыночных отношений всегда предполагает использование для экономического анализа того или иного налога применение таких понятий, как спрос, предложение и равновесная цена, которые занимают центральное место в большинстве исследований, посвященных рынку. Определяя конструкцию НДС, российский законодатель, видимо, полагал, что основное налоговое бремя ляжет на того, с кого будут взимать налог, и не учел российской реалии, когда рост цены на товары практически не возможен из-за ограниченной платежеспособности покупателей. Соответственно, при обложении НДС необходимо учитывать более тесную взаимосвязь между налоговой политикой и эластичностью спроса.

Так, коэффициент эластичности спроса показывает относительное изменение исследуемого экономического показателя под действием единичного относительного изменения экономического фактора, от которого он зависит, при неизменных остальных влияющих на него факторах, а эластичный спрос имеет место тогда, когда процентное изменение величины спроса больше процентного изменения цены. В отличие от идеального, реальный НДС функционирует таким образом, что в конечном итоге цена

продукции, кроме увеличения на добавленную стоимость, увеличивается еще и на величину НДС от полной стоимости продукции, что в смысле повышения цен ставит НДС в один ряд с налогами с продаж и с оборота. Ввод налога, рассчитываемого как процент от оборотов реализации товаров и вызывающего возрастание издержек, приводит к изменению предложения. На рисунке 2 показано изменение цены и объемов продаж товаров от введения НДС.

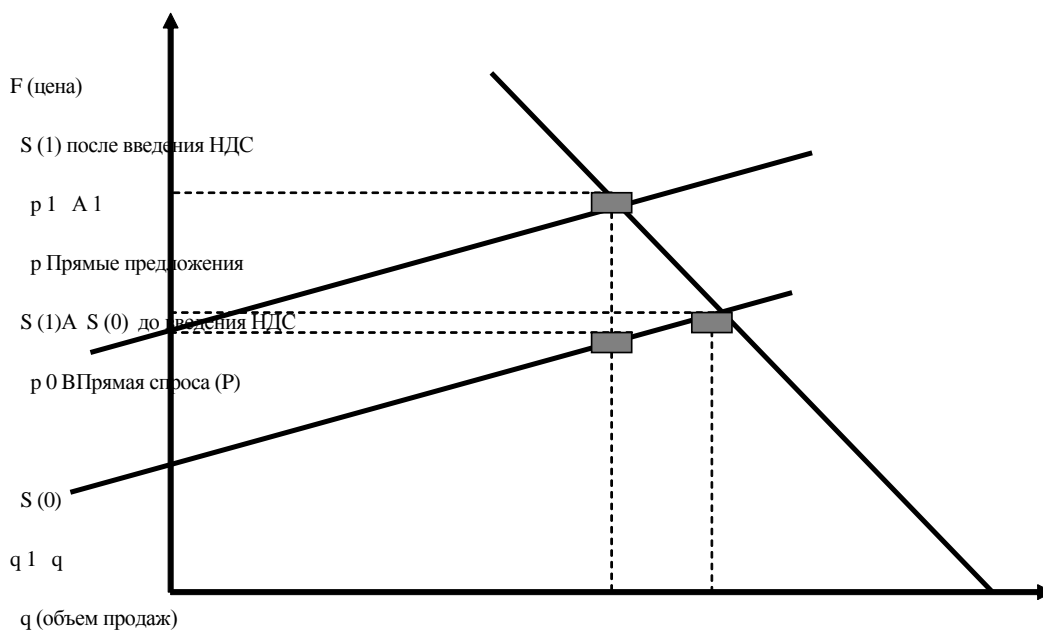


Рис. 2. Изменение цены и объемов продаж товаров в связи с введением НДС

На рисунке, отражающем сдвиг прямой предложения после ввода НДС, видно повышение рыночной цены товара с p до p_1 и соответствующее ему снижение объема продаж с q до q_1 . В приведенном примере S_0 - прямая предложения до введения налога; S_1 - прямая предложения после введения налога; P - прямая спроса, выражающая взаимосвязь (обратно пропорциональную зависимость) между ценой товара и величиной спроса. Точка A (q ; p) определяет состояние равновесия спроса и предложения до введения налога. Аналогично точка A_1 (q_1 ; p_1) определяет величины спроса и предложения после введения косвенного налога. Точка B (q_1 ; p_0) соответствует спросу на товар q_1 и уровню цены p_0 , которая до введения налога была ниже равновесной, и потребитель был готов к ее росту до достижения равновесного состояния.

Таким образом, распределение налогового бремени обратно пропорционально эластичности потребителя и производителя. Введение коэффициентов, определяющих

наклон прямых спроса и предложения, иллюстрирует величину долей налога, приходящихся на потребителя (производителя), и показывает, в какой степени НДС является прямым налогом. Безусловно, спрос на товары первой необходимости не эластичен по цене и налог оплачивается потребителем. Действительным плательщиком налога является население, которое и возмещает вызванные введением налога издержки через рост розничных цен. Иная картина с промышленными товарами. Организации - производители отечественных товаров, находясь в крайне тяжелом положении, не в состоянии, повышая розничные цены, сохранять стабильные объемы реализации продукции и соответствующий рост доходов. В этом случае, когда имеет место эластичный спрос, бремя НДС в основном ложится на производителя, увеличивая его издержки за счет уменьшения прибыли. Кроме того, НДС усугубляет одну из сложнейших проблем экономики России, - рассогласованность внутренних и внешних цен. В условиях трансформации российской экономики явно преобладает восходящая тенденция движения внутренних цен, что обусловлено унаследованным технологическим отставанием и структурными перекосами, роль же косвенных налогов в этом процессе существенно возросла и стала особенно ощутимой в результате интеграции в мировое хозяйство.

Поэтому очевидно, что экономическая природа НДС, несущего в себе признаки как прямого, так и косвенного налога, в состоянии породить механизм завышения прямого налогообложения и, как следствие, вызвать снижение конкурентоспособности отечественных организаций.

Многие считают, что НДС дорогостоящ в управлении и регрессивен по своей природе. Значительные расходы по использованию этого налога вызываются следующими тремя причинами: потребностью значительного увеличения числа служащих, необходимостью применения дорогостоящих компьютеров, ростом накладных расходов предпринимателей. Однако эти расходы могут быть существенно уменьшены за счет применения соответствующих мер. Например, из субъектов этого налога обычно исключают предпринимателей, имеющих небольшой торговый оборот. В связи с тем, что российские предприниматели стали плательщиками НДС с 2001 года, отечественных статистических данных по данному вопросу нет. Однако в большинстве зарубежных стран 60-70% доходов от НДС приходится всего на 10-15% зарегистрированных предпринимателей. В связи с этим можно отказаться от проверки документации и обслуживания значительного числа мелких предпринимателей, которые в конечном итоге «не делают погоду». Устанавливая высокий льготный уровень товарооборота компаний, подлежащих налогообложению, можно сконцентрировать силы налоговых специалистов на

наиболее продуктивных и важных участках работы. Исключение из налогообложения некоторых видов социально значимых услуг также могло бы способствовать уменьшению расходов на содержание аппарата. В условиях низких темпов инфляции можно удлинить срок представления деклараций.

Установление единой ставки налога значительно упрощает систему функционирования и обслуживания НДС, удовлетворяет и таким целям, как достижение нейтральности налога, противодействие уклонению от налогообложения. В тоже время социальные цели требуют установления пониженной или нулевой ставки на продукты питания, лекарства и другие товары первой необходимости и повышенной ставки на некоторые предметы роскоши.

Для ослабления регрессивного характера налога используются не только пониженные и повышенные ставки, но и полное освобождение некоторых товаров и услуг от налогообложения. При этом освобождение от налога может быть в двух формах: отсутствие ставки и нулевая ставка. Оба метода устраняют налогообложение при продаже товара или услуги конечному потребителю. Разница между ними состоит в том, что при нулевой ставке последний продавец имеет право на компенсацию налога, содержащегося в стоимости его покупок, а при отсутствии ставки у него этого права нет, и обычно он перекладывает налог на конечного потребителя. Поэтому, для последнего, нулевая ставка более выгодна.

НДС является налогом с части стоимости реализованной продукции, добавленной на каждой стадии производства и обращения. Добавленная стоимость может быть рассчитана как сумма выплачиваемой заработной платы (вместе с начислениями) и получаемой прибыли, включающей амортизацию:

$VA=v+m$, где VA -добавленная стоимость, v -заработная плата и отчисления, m -прибыль, включая амортизацию.

В тоже время добавленную стоимость можно представить в виде разницы между стоимостью реализованных товаров и материальными затратами:

$$VA=S-C,$$

где VA -добавленная стоимость, S -стоимость реализованных товаров, C -материальные затраты.

Исходя из приведенных определений добавленной стоимости для исчисления НДС, можно применить четыре способа.

Первый способ называется прямым аддитивным методом исчисления НДС. Налог определяется путем применения ставки налога к подсчитанной сумме двух составляющих добавленной стоимости – заработной платы и прибыли:

$$\text{VAT}=\text{R}(v+m)$$

VAT–налог на добавленную стоимость, R–ставка налога, v-заработная плата и отчисления, m-прибыль, включая амортизацию.

По второму методу – косвенному аддитивному, НДС определяется как сумма двух налогов: НДС, относящейся к заработной плате, и НДС, относящейся к прибыли. Используя принятые выше обозначения, получим

$$\text{VAT}=\text{R}v+\text{R}m$$

Третий метод, или метод прямого вычитания, предполагает расчет НДС путем применения ставки к разнице между стоимостью реализации и материальными затратами. Это можно выразить следующей формулой:

$$\text{VAT}=\text{R}(S-C),$$

где VAT – налог на добавленную стоимость, R – ставка налога, S-стоимость реализованных товаров, C-материальные затраты.

И, наконец, четвертый метод, так называемый зачетный метод по счетам, или косвенный метод вычитания, определяет НДС как разность между НДС, полученным от покупателей реализованной продукции, и НДС, уплаченный поставщикам материальных ресурсов:

$$\text{VAT}=\text{R}S-\text{R}C$$

Первый и второй методы расчета налога, т.е. методы, основанные на балансах, требуют определения прибыли. Но поскольку в балансах налогоплательщиков совершение операций по продаже не подразделяются на виды товарной продукции в соответствии с действующими ставками налога, а также не выделяются по видам товаров закупки, то становится ясным, что в этом случае применима лишь единая нулевая ставка на добавленную стоимость. Четвертый же метод позволяет использовать дифференцированную ставку налога. Что касается третьего метода, т.е. применение ставки налога к показателю, получаемому в результате вычитания затрат из стоимости выпускаемой продукции, то он так же, как первый и второй, удобен лишь для единой ставки. На практике для плательщиков представляется чрезвычайно неудобным рассчитывать добавленную стоимость ежемесячно, поскольку покупки и продажи могут значительно колебаться во времени. Плательщики могут иметь большие запасы, которые изменяются в зависимости от сезонных колебаний.

Таким образом, на сегодняшний день четвертый метод, или, как его еще иногда называют, «инвойсный», наиболее практичный. Этот метод позволяет наиболее полно охватывать товары и использовать более чем одну ставку. Именно он получил наибольшее распространение на практике. Этот метод применяется и в Российской Федерации.

Список литературы:

1. Аронов А.В. Налоговая система: реформы и эффективность // Налоговый вестник. – 2001. - № 5. – С.33-40.
2. Бертнев С.А. Экономические теории и школы (история и современность). – М.: БЕК, 1996. – 352 с.
3. Богатко А.Н. Инструмент взимания НДС: Концепция равновесия // Налоговый вестник. – 1998. – № 1. – С.34-40.
4. Исаев А.А. Очерки теории и политики налогов. – Ярославль, 1887. – 128 с.
5. Кравченко И.А., Кашин В.А. Налоги в развитых странах. - М. Финансы и статистика, 1991. - 288с.
6. Лычагин М.В., Леонтьев А.П. Налоги: с древнейших времен до наших дней // Налоги и экономика. – 2000. - № 6. - С.73-76.
7. Макарьева В.И, Налог на добавленную стоимость // Налоговый вестник. – 2001. - № 2. – С.41-44.
8. Макконелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. / Пер. с англ. – М.: Республика, 1992. – 785 с.
9. Мамбеталиев Н.Т. Налогообложение в странах Евразийского экономического сообщества и проблемы их гармонизации // Налоговый вестник. – 2001. - № 4. – С. 119-120.
10. Налоги: Учеб. пособие. / Под. ред. Д.Г.Черника.-4-е изд., перераб. И доп.-М.: Финансы и статистика, 1999. - 544 с.
11. Налоги и налоговое право / Под ред. А.В. Брызгалина. - М.: Аналитика-пресс, 1998. - 608 с.
12. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. Спб и Московский университеты, изд. 4 – М., 1911. – 486 с.
13. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М.: Соцэкгиз, 1962. – 684 с.
14. Современные экономические теории Запада / под. ред. Марковой А.Н. – М.: Финстатинформ, 1996. – 531 с.
15. Соколов А.А. Теория налогов. – М., 1928. – 135 с.
16. Терещенко О.В., Надеждина С.Д. Камышан В.А. Налогообложение в современной России (теория, методология, практика). – Новосибирск: Изд-во НГАЭиУ, 2000. – 277 с.
17. Худокормов А.Г. История экономических учений. – М.: ИНФРА-М, 1998. – 526 с.