

ФИНАНСЫ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

УДК 366.221

ОЦЕНКА ВЛИЯНИЯ СТАВКИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ НА РАЗВИТИЕ ПРЕДПРИЯТИЙ РЕАЛЬНОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ

канд. экон. наук, доц. **В.В. БОГАТЫРЕВА**
(Полоцкий государственный университет);

А.З. МАЦКЕВИЧ

(Инспекция Министерства по налогам и сборам по Витебской области, Витебск)

Осуществлен комплексный подход к анализу ставки налога на добавленную стоимость как инструмента, влияющего на принятие инвестиционных решений. Исследованы особенности распределения налоговой нагрузки на покупателя и продавца товара. Выявлены и обоснованы факторы, оказывающие влияние на налоговую нагрузку на покупателя и продавца. Дана оценка эффективности распределения налогового бремени между покупателем и продавцом товара в случае снижения ставки налога. Рассмотрены возможные варианты приобретения инвестиционных товаров предприятиями. Определены перспективы использования освободившихся денежных средств в результате сокращения ставки налога на добавленную стоимость.

Введение. Как известно, налог на добавленную стоимость (НДС) – один из самых значимых налогов, уплачиваемых организациями и индивидуальными предпринимателями. Вопросы его исчисления и уплаты привлекают к себе пристальное внимание многих отечественных экономистов и широко обсуждаются на страницах периодической печати. За все время своего существования он прочно укрепился в налоговой системе Республики Беларусь.

В настоящее время НДС – один из важнейших налогов в налоговой системе, один из основных источников формирования доходной части бюджета Республики Беларусь. Действующий механизм исчисления НДС и взимания за период своего существования претерпел существенные изменения, которые в первую очередь были обусловлены проводимой в республике реформой налоговой системы. Многие задачи, поставленные в период реформирования налоговой системы Республики Беларусь, были решены путем преобразований механизма взимания НДС и его администрирования.

При подготовке данной публикации использованы нормативные правовые акты Республики Беларусь, статьи ученых и специалистов, изучающих вопросы, связанные с порядком исчисления, взимания и администрирования НДС, а также различного рода практические материалы.

Актуальность темы исследования заключается в том, что в период развития экономики, расширения и налаживания торговых связей особое значение приобретает создание благоприятного климата для роста и повышения эффективности реальных инвестиций. В целях стимулирования инвестиционных процессов в стране государство использует различные инструменты, с помощью которых оказывает влияние на объемы денежных средств, остающихся в распоряжении организаций, а также на использование данных финансовых ресурсов.

Основная часть. Система налогообложения является одним из важнейших факторов, влияющих на решение об инвестировании. И система действующих налоговых ставок играет здесь не последнюю роль.

Налоговая ставка имеет значение при определении общего налогового бремени, а также она учитывается при определении стратегии финансирования и налогового планирования компании и может оказывать влияние как на международные налоговые отношения, так и на особенности ведения бизнеса при осуществлении торговли с конкретной страной или инвестиций на территории данной страны.

Представляется интересным проанализировать влияние ставки налога на добавленную стоимость по инвестиционной активности предприятий как способу стимулирования инновационного развития отраслей, ориентированных на внутренний рынок и отличающихся высокой добавленной стоимостью производства. С определенной условностью можно говорить о том, что потребитель или поставщик, который имеет относительно меньшую ценовую эластичность спроса (предложения), несет относительно большую налоговую нагрузку независимо от того, кто платит налог юридически. Другими словами, сегмент рынка, который может лучше корректировать свое поведение в ответ на введение налога, несет более низкое налоговое бремя. При этом не имеет значения, кто формально облагается налогом – потребитель или производитель; экономическое налоговое бремя распределяется в зависимости от наклонов

кривых спроса и предложения. Если спрос не эластичен по цене, тогда как предложение эластично, потребители несут всю полноту налогового бремени. То же самое верно, т.е. вся тяжесть налога ложится на потребителей, и при бесконечной эластичности предложения (т.е. поставщики готовы поставить любое нужное количество товара по некоторой цене), тогда как эластичность спроса ограничена. Отметим, что эластичность предложения практически не ограничена в небольшой открытой экономике при условии, что налогооблагаемый товар обращается на мировом рынке.

Наоборот, если предложение фиксировано, т.е. его эластичность равна нулю, тогда как эластичность спроса положительна, все налоговое бремя падает на производителей. Также весь налог ложится на производителя при бесконечной эластичности спроса (по фиксированной цене потребители готовы купить любое количество товара), тогда как эластичность предложения ограничена.

Являясь косвенным налогом, НДС, в конечном итоге, уплачивается либо непосредственно потребителями товаров (работ, услуг), либо лицами, приобретающими для них эти товары.

Поэтому в условиях неизменности поведения участников рынка преимущества от снижения налоговой ставки получили бы потребители, которые при уменьшении ставки фактически получили бы от государства скидку с розничных цен всех облагаемых НДС товаров, работ, услуг.

Однако такое допущение является преувеличением, и представляется более разумным предположить, что снижение ставки налога потенциально приведет к взаимозависимым изменениям в цене до взимания налога, в объемах спроса и предложения, распределении ресурсов (в частности, капитальных и трудовых), а также в уровне бюджетных поступлений.

Так, в ситуации, когда продавцы не меняют величину цены до налогообложения, потребители будут платить меньшую цену (после уплаты налога) и, следовательно, спрос на такой товар возрастет. В ответ на рост спроса продавцы обычно начинают повышать цену до налогообложения и расширять выпуск товара. Новая цена и объем продукции будут установлены на уровне, который зависит от реакции производителей и потребителей на изменение цены, т.е. от эластичности спроса и предложения, а также от рыночной структуры (уровня конкурентоспособности рынка).

Как правило, при неэластичном спросе и более эластичном предложении большая часть налогового бремени ложится на покупателя товара (рис. 1).

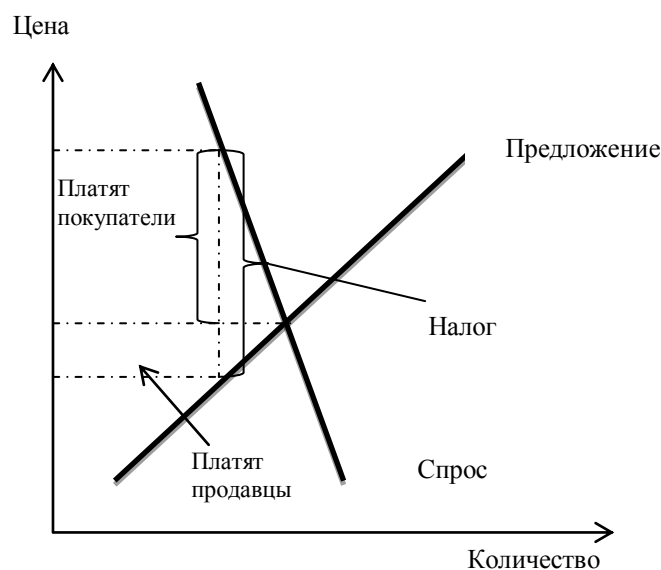


Рис. 1. Распределение налоговой нагрузки между покупателем и продавцом в условиях неэластичного спроса

Источник: собственная разработка.

В случае эластичного спроса распределение налогового бремени между покупателем товара и производителем представлено на рисунке 2.

В условиях неэластичного спроса объемы выпуска товара не изменятся, несмотря на низкую цену после уплаты налога, а следовательно, все выгоды снижения налоговой ставки достанутся потребителям (рис. 3). В ситуации совершенно эластичного предложения (т.е. когда продавцы стремятся реализовать весь потенциально возможный объем товара по старой цене до уплаты налога) в цене после нало-

га не будет никаких изменений, и вновь потребители получают все выгоды от снижения налоговой ставки. В этом случае, однако, поставляемый объем возрастет в ответ на повышение спроса (если этот спрос эластичный). Отметим, что совершенно эластичное предложение – это конкурентоспособная промышленность, которая способна повысить объем выпускаемой продукции при неизменных единичных затратах на выпуск дополнительной продукции. Например, это может быть ситуация с товарами, реализуемыми на международных рынках, когда национальная экономика открыта для международной торговли и не обладает большим масштабом, чтобы повлиять на уровень мировых цен (например, небольшая страна с открытой экономикой). В такой небольшой стране с открытым типом экономики, где НДС взимается по месту назначения, снижение ставки НДС сделает эту экономику еще более привлекательной для экспортеров, которые увеличат объемы продаж на внутреннем рынке. Это связано с тем, что налогообложение экспортных поставок не изменится, а внутренняя ставка налога снизится.

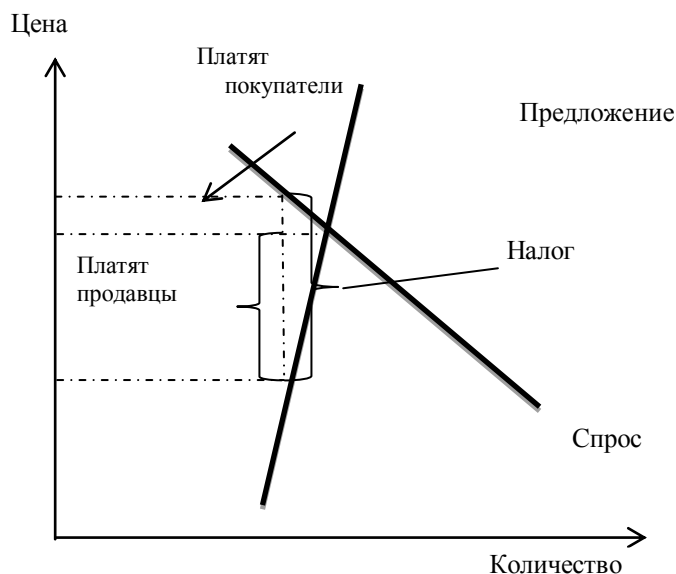


Рис. 2. Распределение налоговой нагрузки между покупателем и продавцом в условиях эластичного спроса

Источник: собственная разработка.

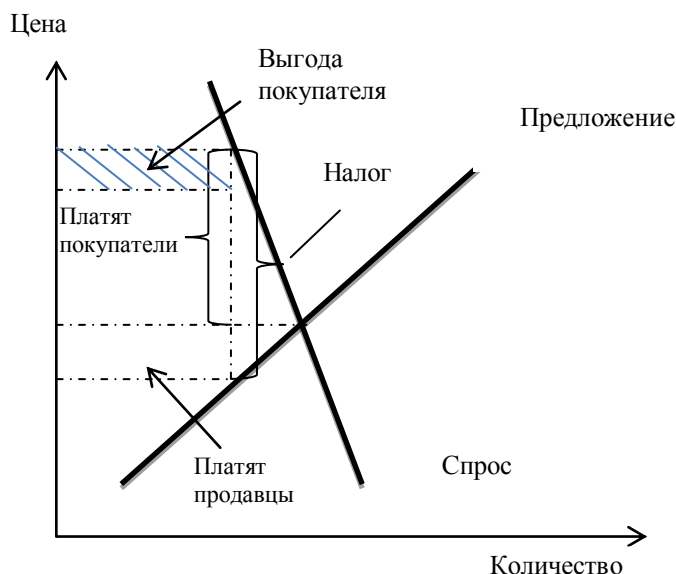


Рис. 3. Распределение налоговой нагрузки между покупателем и продавцом при снижении ставки налога в случае неэластичного спроса и эластичного предложения

Источник: собственная разработка.

Тем не менее увеличение объемов продаж экспортеров на национальном рынке вовсе не означает, что прибыли компаний-экспортеров увеличатся. Наоборот, при совершенно неэластичном предложении (т.е. при фиксированном объеме поставок, который не зависит от цены) снижение налоговой ставки не окажет никакого влияния ни на поставляемый объем товаров, ни на цену (после налогообложения) (рис. 4). Это происходит потому, что фиксированное предложение и неизменный спрос, а также та же самая цена (после налогообложения) необходимы для уравнивания спроса и предложения на рынке. В этом случае все выгоды от сниженной ставки налога получают производители. То же самое произойдет при совершенно эластичном спросе (т.е. когда потребители готовы покупать любое количество товара по старой «посленалоговой» цене). Однако совершенно эластичный спрос встречается крайне редко.

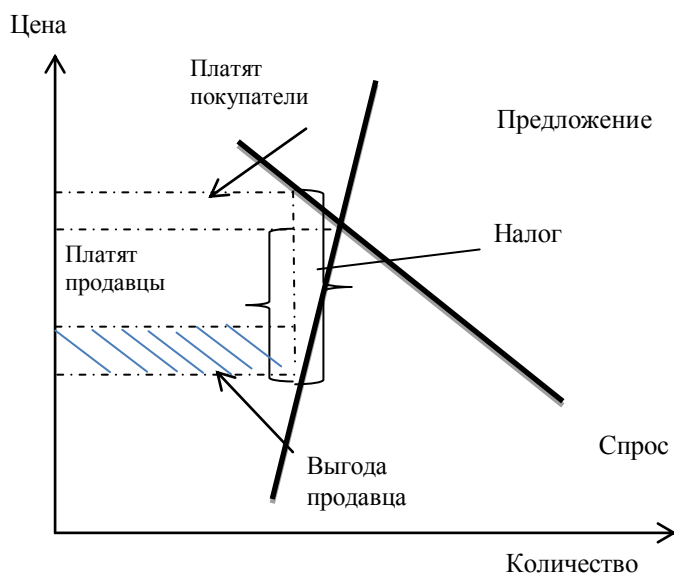


Рис. 4. Распределение налоговой нагрузки между покупателем и продавцом при снижении ставки налога в случае эластичного спроса и неэластичного предложения

Источник: собственная разработка.

Когда же эластичность спроса и предложения принимает промежуточное значение между нулем и бесконечностью, речь идет о кривых отрицательного наклона спроса и положительного наклона предложения, как правило, типовых для краткосрочного периода (в долгосрочной перспективе предложение может иметь почти совершенную эластичность, особенно в относительно небольшой экономике открытого типа). В этом случае и производители, и потребители получают выгоды от снижения ставки налога. Размер этой выгоды имеет положительную зависимость от соответствующих уровней эластичности спроса и предложения. Другими словами, объем выгоды от снижения налоговой ставки, который причитается потребителям, тем больше, чем меньше эластичность спроса по сравнению с эластичностью предложения, т.е. чем менее чувствительны потребители к изменению «посленалоговой» цены. Поэтому чтобы оценить реальное сокращение налоговой нагрузки на предприятия промышленного сектора экономики, следует оценить эластичность спроса и предложения на выпускаемую ими продукцию с учетом специфики белорусской экономики.

Что касается влияния рыночной структуры на установление равновесных цен и объемов, то эффект от снижения ставки налога, базой которого является конечное потребление, на монополизированном рынке (или на рынке, где производители обладают значительной рыночной силой) в целом отличается от последствий этого шага на конкурентном рынке. Снижение налоговой ставки на монопольном рынке может привести к более существенному снижению «посленалоговой» цены по сравнению с конкурентным рынком. Фактически на монопольном рынке такое снижение может привести к сокращению потребительской цены, которое превысит величину снижения налоговой ставки. Кроме того, прибыль монополий всегда будет расти в результате снижения ставки налога.

На олигополистическом рынке (т.е. рынке, на котором рыночной силой обладает всего лишь группа производителей) существует возможность получения роста потребительской цены в ответ на снижение ставки налога. В целом в олигополистической ситуации распределение налогового бремени смоделировать и предсказать очень трудно, потому что многое зависит от допущений об ожиданиях каждой компании по поводу поведения других компаний.

Что касается влияния снижения ставки НДС на увеличение инвестиционной активности предприятий, то в условиях белорусской экономики, являющейся относительно небольшой по своей емкости,

существует высокая вероятность того, что эффект от снижения ставки НДС для увеличения инвестиционных ресурсов предприятий, в том числе в сфере промышленности, будет явно сглаженным, так как основные выгоды получают все-таки потребители. Кроме того, на инвестиционную активность производителей оказывают существенное влияние еще два фактора, которые также накладывают определенные ограничения на осуществление инвестиций в основной капитал: доступность инвестиционных товаров (включая импортные); наличие «длинных» заемных средств в распоряжении производителей.

В силу перечисленных причин снижение налоговой ставки, как показывает теоретический анализ, является не самым лучшим решением проблемы увеличения объема частных инвестиций. Гораздо более предпочтительным в этом смысле выглядит проведение мероприятий, направленных на рост начисленной в налоговых целях амортизации и улучшение администрирования всей системы налогов с предприятий.

Рассмотрим три возможных варианта приобретения инвестиционных товаров предприятиями.

Ситуация 1. В случае, когда инвестиционные товары поступают в качестве объектов имущественного взноса в уставный капитал или вклада по договору простого товарищества, такая передача имущества носит инвестиционный характер и в соответствии с пунктом 3 статьи 31 Налогового кодекса не признается реализацией, а значит, согласно пункту 2 статьи 93 Налогового кодекса не подлежит обложению НДС.

Ситуация 2. Более типичной является ситуация, когда предприятие решает проблему инвестиционного развития собственными силами, приобретая основные фонды. В этом случае предприятие получает возможность принятия к вычету НДС, уплаченного при покупке инвестиционных товаров (применяется общий порядок получения вычетов).

Ситуация 3. В случае когда инвестиционные товары предназначаются для осуществления операций, не подлежащих обложению НДС, либо приобретаются лицами, не являющимися плательщиками налога (или освобожденными от исполнения обязанностей плательщика по исчислению и уплате налога), уплаченный НДС не подлежит вычету, а учитывается в стоимости инвестиционных товаров. Статья 94 Налогового кодекса устанавливает закрытый перечень осуществляемых на территории страны операций, которые освобождаются от обложения НДС. Более того, организации, применяющие специальные налоговые режимы, также освобождаются от обязанностей по уплате НДС (при соблюдении определенных критериев). Следовательно, в этой ситуации сумма входного НДС включается в стоимость приобретаемого имущества и «возврат» уплаченного входного НДС осуществляется через амортизационные отчисления.

Таким образом, НДС непосредственно не оказывает влияния на инвестиционную активность предприятий. А потому снижение ставки НДС может способствовать лишь незначительной экономии временно отвлекаемых денежных средств, направленных на уплату входного НДС при приобретении инвестиционных товаров (при условии, что речь идет, например, о рынках неэластичного спроса на средства производства). Более того, по результатам анализа рынка инвестиций в Республике Беларусь можно рассчитать показатель, характеризующий инвестиционную активность и представляющий собой отношение инвестиций в основной капитал к созданной в отрасли добавленной стоимости соответствующего года.

Анализ рынка инвестиций показал, что инвестиционную активность традиционно сохраняли отрасли белорусской экономики, обладающие в первую очередь растущим спросом на свою продукцию (работы, услуги): обрабатывающая промышленность, общая коммерческая деятельность по обеспечению функционирования рынка, транспорт и связь, производство электроэнергии и пр.

В случае снижения ставки НДС едва ли существенным образом изменится отраслевая структура инвестиций. Более того, учитывая, что выигрыш от снижения ставки будет распределен между производителем и потребителем, можно предположить, что высвобожденные средства (экономию ставки НДС) даже при условии их получения обрабатывающими отраслями едва ли соизмеримы с потребностями в «тотальной модернизации этих отраслей» и развитии инновационных секторов белорусской экономики. Более того, в условиях непредсказуемости направлений использования предприятиями высвобожденных средств снижение ставки может не повлечь сколько-нибудь существенных макроэкономических эффектов.

Особенностью развития любой экономики является наличие доли теневого сектора и уклонение от налогообложения, в результате чего добросовестные плательщики налогов вынуждены конкурировать с «нечестными» плательщиками. В этих условиях первые, очевидно, получают некоторые выгоды от снижения ставки НДС, если это снижение не будет сопровождаться повышением уровня других налогов.

Предприятия, уклоняющиеся от налогов, можно разделить на две категории: 1) те, которые действуют как в формальном, так и в теневом секторах экономики; 2) те, которые работают полностью вне формальной экономики.

Первая категория состоит из зарегистрированных в налоговых инспекциях предприятий, которые платят взносы на обязательное страхование, налог на прибыль, налог на недвижимость и выполняют другие налоговые обязательства. Часть их производства не декларируется.

Во второй категории все производство осуществляется незарегистрированными фирмами, которые соответственно не платят НДС, налог на прибыль или любые другие виды налогов либо иных обязательных платежей. Очевидно, что для второй категории производителей, действующих исключительно в

рамках теневой экономики, снижение ставки НДС не является достаточным стимулом к выходу из «тени». Вся их деятельность не декларируется, соответственно эти предприятия уклоняются от уплаты всех налогов. Именно поэтому основная причина их принадлежности к теневой экономике не НДС, а полное отсутствие в этой сфере каких-либо налогов и социальных платежей и (или) запрещенный характер деятельности. Следовательно, снижение ставки НДС может оказать влияние только на те предприятия, которые имеют правовой статус, но частично действуют в рамках теневой экономики. Предполагая, что основное бремя по уплате НДС лежит на потребителе и для предприятия оно не слишком тяжело, выход последнего из «тени» означает необходимость показать свои реальные обороты и, таким образом, признать обязательства также по прямым налогам (налог на прибыль, подоходный налог и т.д.).

Следует отметить, что на протяжении последних лет не до конца решена проблема получения экспортерами возмещений сумм налога, уплаченного по приобретенным товарно-материальным ценностям. Дело в том, что наличие проблем у экспортеров с возмещением налога означает то, что их товары облагаются налогом как в Республике Беларусь, так и на рынках назначения товаров (т.е. стран-получателей товаров). Поэтому налоговая нагрузка на белорусских экспортеров будет выше по сравнению с конкурентными товарами. В этом случае снижение ставки НДС в Республике Беларусь, конечно же, принесет выгоды экспортерам. Однако лучшим способом решения этой проблемы является упорядочивание процедуры возмещения НДС с экспортных поставок вместо сокращения налоговой ставки для всех налогоплательщиков (например, сокращения перечня представляемых документов для подтверждения «нулевой» ставки и т.д.).

Таким образом, в данной работе был осуществлен комплексный подход к анализу снижения ставки налога в целях определения ее влияния на инвестиционную активность предприятий. До настоящего времени в научной литературе данному вопросу не уделялось должного внимания. *Результатом исследования* явилось выявление следующих обстоятельств: во-первых, снижение ставки НДС сократит величину доходов, поступающих в государственный бюджет, и какие бы выгоды ни приносило снижение налоговой ставки, эти выгоды должны быть сбалансированы с соответствующими затратами, связанными с необходимостью снижения расходов бюджета; во-вторых, если целью налоговой политики является создание стимулов для роста инвестиций и диверсификации белорусской экономики, снижение ставки НДС необходимо анализировать в сравнении с другими альтернативными вариантами государственной экономической политики; в-третьих, необходимо иметь в виду, что снижение ставки НДС при условии применения принципа страны назначения фактически означает ослабление уровня тарифной защиты национальных производителей, что может усилить негативное воздействие и без того существенного сокращения ввозных таможенных пошлин и объемов государственного субсидирования в приоритетных отраслях белорусской экономики.

Научная новизна данного исследования заключается в детальном рассмотрении особенностей НДС, которые влияют на распределение налогового бремени. Можно говорить о том, что выгоды от снижения ставки будут распределены обратно пропорционально величине ценовой эластичности реагирования субъектов хозяйствования на рынке, поэтому в среднесрочном периоде общая сумма экономии по налогу при снижении его ставки может быть разделена между населением и бизнесом в некоей сложившейся исходя из эластичностей спроса и предложения, пропорции, индивидуальной для рынка каждого товара. Однако в более отдаленной перспективе выгоды от снижения НДС преимущественно получают потребители, так как эластичность предложения в долгосрочном периоде будет стремиться к бесконечности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь // Информационно-издательский центр по налогам и сборам. – Минск, 2010. – 590 с.

Поступила 14.09.2011

ESTIMATION OF INFLUENCE OF ADDED COST TAX RATE ON ENTERPRISES' DEVELOPMENT IN THE REAL SECTOR OF ECONOMY

V. BOGATYREVA, A. MACZKEVICH

In the article the complex approach to analysis of added cost tax rate as the tool that influences acceptance of investment decisions is carried out. Features of distribution of tax burden on the buyer and the seller of goods are investigated. The factors influencing tax burden on the buyer and the seller are revealed and proved. The estimation of efficiency of tax burden distribution between the buyer and the seller of goods in a case of tax rate decrease is given. Possible variants of acquisition of investment goods by enterprises are considered. Prospects of use of released money resources as a result of reduction of added cost tax rate are defined.