

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НДС
НЕФТЕГАЗОДОБЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Масленникова Ж.А.
ЗАО «Делойт и Туш СНГ»
zmaslennikova@mail.ru

Целесообразная организация налогообложения на современном промышленном предприятии позволяет комплексно и оперативно управлять прибыльностью организации и в конечном итоге повышать эффективность ее деятельности. Главнейшую роль в системе управления затратами предприятия играет законодательство.

В статье рассмотрен один из центральных налогов в российской экономики, сделаны выводы о необходимости дальнейшего реформирования системы налогообложения нефтегазового сектора.

Ключевые слова: *нефтегазовая отрасль, налогообложение, экономический подход, индекс потребительских цен*

*Великой нацией нас делает
не наше богатство, а то, как мы его
используем.*

Теодор Рузвельт

Нефтегазовый комплекс является ключевым сектором экономики Российской Федерации при формировании доходов государственного бюджета и активного торгового баланса страны. Существующая в нефтегазовом секторе политика налогообложения позволяет пополнить бюджет страны, но не учитывает индивидуальные особенности фискальных и регулирующих функций отдельно взятых налогов, которые не реализованы в полной мере. Это приводит к тому, что налоговая система вызывает недовольство всех участников производственного процесса: предприятия требуют гибкости, государство – максимально возможного изъятия ренты.

Налоги в нефтедобыче это один из основных инструментов государственной политики, они должны способствовать улучшению эффективности недропользования, инвестиционной привлекательности отрасли, а также максимизации изъятия ренты.

В структуре промышленности Российской Федерации более 30 % промышленного производства это природоэксплуатирующие отрасли (добыча полезных ископаемых, лесное хозяйство и пр.).

Нас сегодняшний день наиболее крупный и устойчиво работающий производственный комплекс экономики России среди прочих природоэксплуатирующих отраслей – нефтегазовый сектор, являющийся частью национального топливно-энергетического комплекса. К нефтегазовому сектору экономики относят поиск, разведку углеводородов, их добычу, транспорт, первичную переработку, реализацию продуктов добычи и переработки. По данным Министерства финансов РФ, в 2009 г. доходы федерального бюджета от НГС составят 2351,9 млрд. руб. или 5,9 % ВВП [1].

Если рассматривать совместно специфические особенности, которые присущи минерально-сырьевому сектору экономики, аналогов в других секторах им не найти.

Во всех ресурсодобывающих странах земного шара сильно государственное регулирование нефтегазового сектора. Это связано с важной ролью углеводородов в решении энергетических и финансово-экономических проблем. Поддержка данного сектора приносит существенный экономический эффект, который проявляется в дополнительных бюджетных поступлениях, поддержания уровня занятости и т.д.

Основной целью налоговой системы в нефтегазовом секторе является взимание платы за принадлежащие ему природные ресурсы и распределение доходов от их эксплуатации так, чтобы содействовать устойчивому экономическому росту и получению долгосрочной прибыли.

В современной российской налоговой системе НДС выступает одним из самых сложных и проблемных налогов. Фискальная и регулирующие функции данного налога не реализованы в полной мере.

В соответствии с принятой Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) классификации, НДС включен в состав налогов на потребление и является по своему экономическому содержанию универсальным акцизом, которым облагается производственное, общественное и частное потребление. НДС условно можно считать многоступенчатым косвенным налогом, который

взимается при продажах и на всех стадиях производственного и распределительного циклов.

Условность косвенного характера НДС вытекает из условности классификации налогов по признаку переложения налогового бремени.

Теоретическое обоснование деления налогов на прямые и косвенные тесно связано с проблемой их переложения. Научная обоснованность классификации налогов на прямые и косвенные важна не только с теоретических позиций, но и для выработки практических рекомендаций построения налоговых систем и отдельных налогов.

Теоретическая дискуссия о том, какие налоги являются прямыми, а какие косвенными, и какие из них являются более значимыми для государства, продолжается уже не одно столетие.

Классификация налогов на «прямые» и «косвенные» была впервые введена Д. Локком, который прямыми назвал неперелагаемые налоги, а косвенные – перелагаемыми. Данная точка зрения считалась господствующей в XVII – XIX вв. Позднее косвенные налоги противопоставлялись прямым по способу определения платежеспособности. Прямыми налогами считались подоходно-поимущественные налоги, а косвенными – налоги на потребление. Подоходно-расходному принципу в классификации налогов отдавали предпочтение в XX веке. Кроме того, косвенные налоги выделяли в особую группу по способу обложения и взимания (административно-технический критерий), согласно которому прямые налоги должны взиматься на основании кадастра и в определенные сроки, а косвенные по тарифам. Первый русский экономист Н.И. Тургенев отмечал, что под косвенными налогами «разумеют те налоги, кои налагают не прямо на того, кто оные платит, но на товары, в цене коих заключается вместе и налог, так что тот, кто покупает товар, платит вместе с ценою и подать. Косвенные налоги называются также налогами с потребления».

Американский экономист Дж. Стиглиц справедливо утверждает, что если цены поднимаются по причине ставки налога на прибыль, то его бремя в определенной степени перелажается на потребителей [2]. Если же рост ставки налога на прибыль вызовет падение занятости и уменьшение заработной платы, то его бремя в значительной степени ляжет на работающих, а не на инвесторов. Как пред-

ставляется, подобный подход применим и к косвенным налогам. Совсем не обязательно, что бремя косвенного налогообложения при всех условиях переносится на косвенного потребителя. Полное или частичное переложение косвенного налога на производителя возникнет в том случае, если после введения косвенного налога он не в состоянии равновелико повысить цену на свой товар. Это может произойти, в частности, при ограниченном спросе на продукцию данного производителя или наличии у него контрактов с фиксированными ценами.

Условность отнесения НДС к косвенным налогам в определенной мере подтверждает более чем тридцатилетний опыт применения НДС в развитых европейских странах и более чем пятнадцатилетний период его функционирования в России.

Рассмотрим ситуацию, которая сложилась в 2004 году после снижения ставки НДС на 2 пункта (с 20 до 18 %) и отмены налога с продаж, который по своему экономическому содержанию и объекту обложения совпадает с НДС. С этой целью воспользуемся данными в табл. 1.

Таблица 1

Динамика изменения ставки НДС 2003-2005 гг.*

| | 2003 г. | 2004 г. | 2005 г. |
|--|---------|---------|---------|
| НДС | 882,1 | 1069,7 | 1472,3 |
| Прибыль | 1816,2 | 2778,5 | 3674,0 |
| Прирост прибыли | - | 962,3 | 895,5 |
| Индекс потребительских цен | 112,0 | 111,7 | 110,9 |
| Прирост ВВП (в % к предыдущему году) | 107,3 | 107,2 | 106,4 |
| Своевременно не полученная экспортная выручка и не поступившие товары и услуги в счет переводов по импортным контрактам (млн. долларов США) | - 15435 | -25903 | 27953 |

* Рассчитано по данным Стат. Сб. Финансы России, 2006: М., 2006, с.367 и Российского статистического ежегодника. 2007: М., 2007, с. 36

Как видим, снижение ставки НДС и отмена налога с продаж (5 % к выручке с учетом НДС и акцизов от розничных продаж без права на налоговые вычеты) не привели к снижению цен на потребительском рынке, индекс потребительских цен в 2004 году остался практически на уровне предыдущего года. Одновременно прирост прибыли составил 962,3 млрд. руб., то есть она возросла более чем в полтора раза (на 153 %) при росте ВВП на 7,3 %. Эти данные говорят о том, что косвенные налоги при том состоянии русской экономики не перекладывались на потребителя, а снижали прибыль хозяйствующих субъектов. Стоило уменьшить бремя косвенного налогообложения, как прибыль качественно возросла, намного опередив прирост ВВП. При этом свободная прибыль не осталась в экономике страны, а фактически была вывезена. Об этом свидетельствует качественный рост невозвращенной экспортной выручки и недополученных товаров по импортным контрактам. Всего за год сумма невозвращенных средств выросла с 15,4 млрд. до 25,9 млрд. долларов, или в 1,7 раза. Заметим, что в следующем году, когда положение в косвенном налогообложении оставалось неизменным, сумма невозвращенных средств выросла всего лишь в 1,07 раза.

Произведенный анализ позволяет сделать вывод о том, что цены в первую очередь ориентируются на потребительский спрос, а не на величину НДС в цене товара. Кроме того, с целью сохранения рынков сбыта или проникновения на другие рынки, участники которых не в состоянии снизить свои нормы прибыли для сохранения конкурентоспособности, предприятие может сознательно не перекладывать НДС на покупателя и платить его за счет своей прибыли. Но с формальной точки зрения при уплате НДС представляется, что налог переложено на потребителя, тогда как фактически происходит снижение нормы и массы прибыли.

Таким образом, если спрос неэластичен, то НДС соответствует понятию косвенного налога и может быть переложено на потребителя. При эластичном спросе введение НДС неизбежно способствует стагнации экономики, так как производители вынуждены перекладывать бремя косвенного налогообложения на себя. В результате этого процесса происходит уменьшение нормы прибыли, а, значит, и падает инвестиционный потенциал.

НДС интересен с фискальной точки зрения и потому, что действующая методика исчисления налоговой базы предусматривает, что обложению подлежит не только добавленная стоимость.

$$\begin{array}{rcl}
 600 \text{ ед.} & & 800 \text{ ед.} & & 600 \text{ ед, } 800 \text{ ед} \\
 \text{материальные} & + & \text{расходы на оплату труда,} & = & \text{выручка от реализации} \\
 \text{расходы} & & \text{ЕСН, имущественные налоги,} & & \\
 & & \text{прибыль, амортизационные} & & \\
 & & \text{отчисления} & &
 \end{array}$$

Рисунок 1. Порядок формирования налоговой базы по НДС

Таким образом, в налоговую базу помимо добавленной стоимости (расходы на оплату труда и прибыль) включают материальные расходы, амортизацию, акцизы, таможенные пошлины, ЕСН, имущественные налоги. И хотя методология исчисления налогового обязательства предусматривает право налогоплательщика на налоговые вычеты по НДС, уплаченному поставщикам материальных ресурсов, тем не менее прямому обложению подлежат материальные ресурсы, приобретенные без налога, амортизация и целый ряд налогов, учитываемых в затратах хозяйствующего субъекта. Таким образом, любой рост оплаты труда, а значит и ЕСН, имеет своим последствием дополнительные поступления и по НДС. Рост инвестиций, а значит и амортизации, также способствует росту НДС, и т.д. Можно сделать вывод о том, что название налога маскирует его экономическое содержание. По своей сути НДС представляет собой универсальный оборотный налог, взимаемый на всех стадиях движения продукции до конечного потребителя, имеющий специфику в форме налогового вычета при определении конечного налогового обязательства.

Введение НДС, как основного налога, в России узаконило два налогового бремени: первое - для тех, кто работает на отечественного потребителя и второе - для тех, кто вывозит сырьевые ресурсы и работает на зарубежного потребителя.

Для второй группы предприятий, зарегистрированных в Российской Федерации и работающих на зарубежного потребителя, налоговое бремя является самым низким в мире и составляет менее 26 %. И эти предприятия освобождены от уплаты налога на добавленную стоимость.

Введение НДС привело к тому, что добываемое в России сырье стало выгоднее продавать за рубеж.

Нефть, добытая в России для наших граждан обходится дороже, чем для граждан иностранных государств: 18 % (НДС) за минусом вывозной пошлины. При ввозе в Россию сырья и оборудования необходимо заплатить правительству налог, равный ставке НДС. Непосильные налоги увеличивают нагрузку на предприятия, работающие на внутренний рынок страны, а установленные самые низкие налоги в мире для предприятий-экспортеров ресурсов стимулируют распродажу национальных богатств.

Что характерно - проблема возмещения НДС при использовании ставки налога 0 % порождается именно сложившейся практикой уклонения отдельных налогоплательщиков от уплаты НДС на внутреннем рынке.

Схема возмещения НДС при лжеэкспорте упрощенно выглядит следующим образом (рис. 2). Экспортная нефть по документам двигается по цепочке взаимозависимых организаций. Первым звеном цепочки является фирма однодневка, последним звеном лжеэкспортер. При этом реальной отгрузки товара либо не происходит вовсе, либо товар экспортируется по многократно завышенным ценам. Под несуществующий товар подготавливается набор документов, подтверждающих его экспорт, а в налоговую инспекцию подается заявление о возмещении из бюджета НДС, который выставил экспортеру ближайший поставщик.

При этом встречная проверка поставщика и ближайших поставщиков требует существенных затрат на налоговое администрирование и весьма вероятно не даст никакого эффекта.

Налоговый контроль над правильностью возмещения НДС экспортерам наталкивается на объективные трудности. На практике невозможно проследить за уплатой НДС поставщиком в полном объеме. Это связано с тем, что количество участников и сложность внутренней структуры экспортных цепочек ничем не ограничены.

Особо обострилась проблема потери бюджетных средств из-за больших объемов возмещения НДС при экспортных поставках в последние годы. Растет количество всевозможных схем, позволяющих налогоплательщикам предъявлять суммы НДС к возмещению из бюджета. По данным МВД наблюдается рост

числа преступлений, связанных с возмещением НДС при экспорте, динамика которого имеет устойчивую тенденцию к росту.

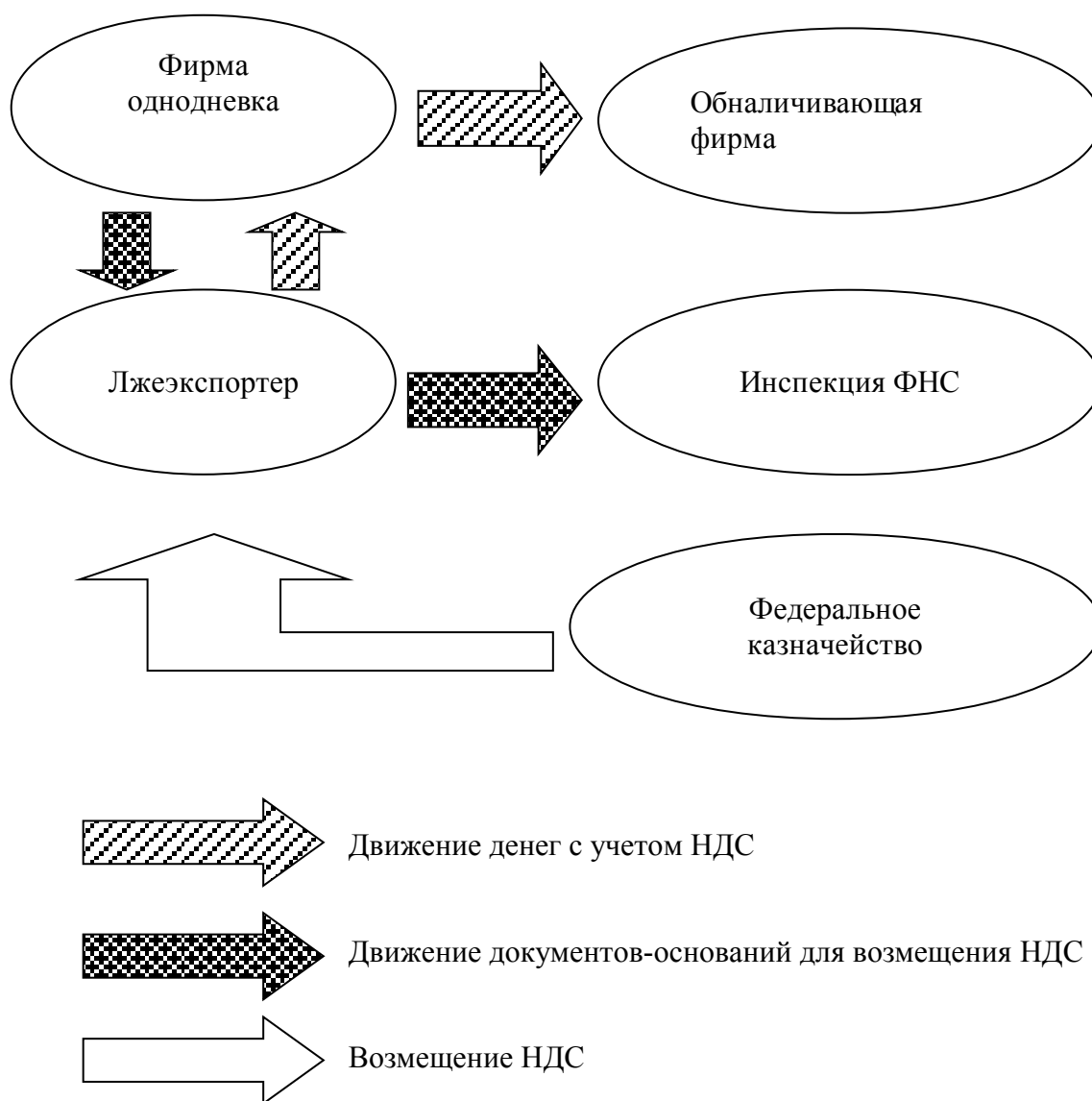


Рисунок 2. Схема возмещения НДС при лжеэкспорте

Таблица 2

Экспорт и импорт РФ (млрд. долл.)*

| | 2008 г |
|---|--------|
| Экспорт из РФ в страны ЕС по данным ФТС | 265,5 |
| Импорт из РФ в страны ЕС по данным ЕС | 177,87 |
| Импорт в РФ из стран ЕС по данным ФТС | 105,01 |
| Экспорт в РФ из стран ЕС по данным ЕС | 116,5 |

* Составлено по данным Федеральной таможенной службы и eurostat

Как видно из табл. 2 экспорт из России в страны Евросоюза по отчетным данным Федеральной таможенной службы РФ и по данным самого Евросоюза не совпадают. Так, в 2007 году объем экспорта из страны по данным федеральной таможенной службы составил 265,5 млрд. долл., а по данным Евросоюза – импорт из России составил 177,87 млрд. долл., тогда, как в идеале эти цифры должны совпадать. Разрыв составил почти 88 млрд. долл. Это говорит о том, что с известной долей допущения можно сделать вывод, что к возмещению НДС из-за необоснованного завышения цены на значительные объемы экспортной продукции или лжеэкспорта недобросовестные экспортеры получили из федерального бюджета возмещения НДС 13,4 млрд. долл.

Если в случае экспорта видно стремление экспортера завесить объемы, то при импорте все происходит с точностью до наоборот, то есть дорогие товары ввозятся как дешевые. По данным федеральной таможенной службы РФ в 2007 году импорт в РФ из стран Евросоюза составил 105,1 млрд. долл., тогда как по данным Евросоюза объем экспорта в РФ составил 116,5 млрд. долл. Таким образом, импортеры занизили стоимость ввезенных товаров на 11,4 млрд. долл. для того, чтобы снизить таможенные пошлины и таможенный НДС. Ориентировочные потери только по НДС – 2 млрд. долл.

Приведенный анализ позволяет сделать вывод, что важнейшей задачей налогового администрирования по НДС является борьба с незаконными схемами минимизации налога.

В кризисный период реальный сектор экономики наиболее остро нуждается в правительственной поддержке. Однако, они могут оказаться недостаточными в том случае, если они не будут подкреплены внесением изменений в налоговое законодательство.

По самым оптимистическим оценкам в России собирается не более 75 % причитающегося бюджету НДС, что негативно сказывается на финансовом обеспечении решения социально-экономических задач, стоящих перед государством. В последние годы особо обострилась проблема потерь бюджетных средств из-за больших объемов возмещения НДС по внутренним операциям и при поставках на экспорт. Растет число незаконных схем, позволяющих налогоплательщиками предъявлять суммы НДС к возмещению из бюджета. Данные МВД свидетель-

ствуют, что в последние годы наблюдается рост числа преступлений, связанных с возмещением НДС при экспорте.

Дальнейшей оценки требуют нормы налогового законодательства, касающиеся вопросов зачета НДС по строительно-монтажным работам. Решение существующих проблем по зачету НДС позволит повысить инвестиционную активность российских организаций, будет способствовать ускорению обновления изношенного парка оборудования во многих отраслях промышленности.

Последовательная реализация правительством политика снижения налоговой нагрузки должна затронуть в ближайшие годы и НДС. Поставлена задача снижения ставки НДС при одновременной отмене пониженной ставки в размере 10 %. Многие ученые предупреждают, что реализация данной меры приведет к отрицательным экономическим и социальным последствиям. Однако отсутствуют расчеты по оценке негативных последствий введения единой ставки НДС.

НДС – один из важнейших для экономики России налогов, требующий совершенствования методики и практики взимания, и разработки предложений совершенствований взимания НДС с учетом обеспечения сбалансированности интересов государства и налогоплательщика, что позволит расширить налоговую базу по НДС и повысит эффективность налогового контроля.

Литература

1. Основные результаты и направления бюджетной политики на 2008 год и период до 2010 года // Официальный сайт Министерства финансов РФ. URL: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2007/06/budpol_08-10_050607.pdf
2. George Akerlof, Joseph Stiglitz. Capital, Wages and Structural Unemployment // Royal Economic Society, Economic Journal, 1969. Vol. 79(314), pp. 269-81.