

ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ НДС — ФАКТОР ПОВЫШЕНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ЭКОНОМИКУ

Ирина ЛУКЬЯНОВА,
ассистент кафедры налогов
и налогообложения БГЭУ

Одним из инструментов, которым пользуется государство в проведении своей экономической политики, является налогообложение. Разрабатывая систему налогов, определяя объектный состав, базу, ставки налогообложения, государство решает одновременно как минимум две задачи. С одной стороны, обеспечивается формирование централизованного источника финансирования общественных товаров, работ и услуг, а с другой — осуществляется экономическое воздействие на поведение субъектов предпринимательской деятельности. Как правило, вторая задача решается посредством разработки и применения системы льгот, предполагающих возможность получения отдельными категориями плательщиков преимуществ по сравнению с другими субъектами. В соответствии со статьей 43 Налогового кодекса Республики Беларусь налоговые льготы могут устанавливаться

среди прочего в виде «освобождения от уплаты налога, сбора (пошлины)...».

Налог на добавленную стоимость относится к категории косвенных налогов и включается непосредственно в цену при продаже товаров (работ, услуг) потребителю. Логично предположить, что основная задача льготирования посредством предоставления возможности освобождения от обложения НДС заключается в том, чтобы обеспечить доступность потребления определенных товаров (работ, услуг) за счет снижения цены реализации (при достаточной эластичности спроса по цене).

Установленные статьей 3 Закона Республики Беларусь «О налоге на добавленную стоимость» льготы в форме освобождения от налогообложения можно условно сгруппировать по трем признакам:

- льготы, предоставляемые организациям, реализующим свои товары, работы и услуги непосредственно физическим лицам (образовательные услуги, ритуальные, нотариальные услуги и др.);

- льготы, предоставляемые организациям, осуществляющим реализацию товаров, работ услуг, предназначенных для конечного потребления физическими лицами (строительство и ремонт жилья, реализация путевок и др.);

- льготы, предоставляемые организациям, оказывающим специфические услуги и имеющим специфические условия деятельности (услуги банков, страховых организаций, реализация товаров, производимых в учреждениях системы МВД, и др.).

Для изучения результатов влияния применения льготы по НДС воспользуемся абстрактной моделью, представляющей собой совокупность предприятий различных отраслей, производящих в результате кооперации продукт (работу, услугу), предназначенный для конечного потребления физическим лицом. В указанную совокупность входят 7 предприятий, причем первое предприятие добывает сырье для производства стоимостью 100 единиц без учета НДС, а каждое следующее предприятие увеличивает стоимость продукта на десять единиц добавлен-

Таблица 1

Формирование цены конечного продукта при отсутствии льгот по НДС

	Пр. 1	Пр. 2	Пр. 3	Пр. 4	Пр. 5	Пр. 6	Пр. 7	Итого добавленной стоимости и НДС, уплаченный в бюджет	Итоговая ставка НДС
Стоимость товаров, работ, услуг, приобретенных у предыдущего предприятия, единиц	0	100	110	120	130	140	150		
НДС, уплаченный при приобретении товаров, работ, услуг, единиц	0	18	19,8	22	23,4	25,2	27		
Добавленная стоимость, единиц	100	10	10	10	10	10	10	160	
НДС, предъявляемый покупателю товара, работы, услуги, единиц	18	19,8	21,6	23	25,2	27	28,8		
НДС, уплачиваемый в бюджет, единиц	18	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8	28,8	18
Цена для конечного потребителя, единиц							189		

Таблица 2

Влияние на экономические показатели применения льготы третьим предприятием

	Пр. 1	Пр. 2	Пр. 3	Пр. 4	Пр. 5	Пр. 6	Пр. 7	Итого добавленной стоимости и НДС	Итоговая ставка НДС
Стоимость товаров, работ, услуг, приобретенных у предыдущего предприятия, единиц		100	130	140	150	160	170		
НДС, уплаченный при приобретении товаров, работ услуг, единиц	0	18	0	0	27	29	30,6		
Добавленная стоимость, единиц	100	10	10	10	10	10	10	160	
НДС, предъявляемый покупателю товара, работы, услуги, единиц	18	19,8	0	27	28,8	31	32,4		
НДС, уплачиваемый в бюджет, единиц	18	1,8	0	27	1,8	1,8	1,8	52,164	32,603
Цена для конечного потребителя, единиц							212		

ной стоимости. В случае когда ни одно из предприятий не освобождено от НДС, процесс формирования цены на конечный продукт и определение суммы НДС, уплачиваемой в бюджет, можно представить в следующем виде (таблица 1).

Таким образом, общая сумма добавленной стоимости составит 160 единиц, цена товара — 189 единиц, сумма НДС, уплаченного в бюджет всеми предприятиями, — 28,8 единицы, а итоговая ставка налога на добавленную стоимость будет равна 18%.

Если предприятие 3 получает льготу (таблица 2), ситуация изменится. Нарушения первоначальной схемы в обложении налогом, а значит, и в порядке применения вычетов по НДС, приводят к парадоксальному увеличению итоговой налоговой нагрузки в целом в итоговом продукте. В результате происходящих изменений в схеме при прочих равных условиях цена готового продукта для конечного потребителя вырастет (212 единиц вместо первоначальных 189). В результате вместо стимулирования потребления за счет

пониженной цены наблюдается обратный эффект (при заданной эластичности спроса по цене).

Вместе с тем достаточно очевидно, что предприятию 4 выгоднее приобрести товар за 142 единицы с НДС, который будет зачтен при исполнении обязательств перед бюджетом, чем за 142 единицы без получения возможности вычета ранее уплаченных сумм налога на добавленную стоимость.

Положение усугубляется перемещением места применения льготы по направлению к конечному потребле-

Таблица 3

Влияние на экономические показатели применения льготы пятым предприятием

	Пр. 1	Пр. 2	Пр. 3	Пр. 4	Пр. 5	Пр. 6	Пр. 7	Итого добавленной стоимости и НДС	Итоговая ставка НДС
Стоимость товаров, работ, услуг, приобретенных у предыдущего предприятия, единиц		100	110	120	153	163	173		
НДС, уплаченный при приобретении товаров, работ, услуг, единиц	0	18	19,8	22	0	0	31,2		
Добавленная стоимость, единиц	100	10	10	10	10	10	10	160	
НДС, предъявляемый покупателю товара, работы, услуги, единиц	18	19,8	21,6	23	0	31	33		
НДС, уплачиваемый в бюджет, единиц	18	1,8	1,8	1,8	0	31	1,8	56,412	35,26
Цена для конечного потребителя, единиц							216		

Влияние на экономические показатели применения льготы последним предприятием

	Пр. 1	Пр. 2	Пр. 3	Пр. 4	Пр. 5	Пр. 6	Пр. 7	Итого добавленной стоимости и НДС	Итоговая ставка НДС
Стоимость товаров, работ, услуг, приобретенных у предыдущего предприятия, единиц		100	110	120	130	140	177		
НДС, уплаченный при приобретении товаров, работ, услуг, единиц	0	18	19,8	22	23,4	25	0		
Добавленная стоимость, единиц	100	10	10	10	10	10	10	160	
НДС, предъявляемый покупателю товара, работы, услуги, единиц	18	19,8	21,6	23	25,2	27	0		
НДС, уплачиваемый в бюджет, единиц	18	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8	0	27	16,875
Цена для конечного потребителя, единиц							187		

нию. Так, если льготу будет применять предприятие 5 (таблица 3), то конечная цена для конечного потребителя увеличится на 4 единицы, а итоговая фактическая ставка налога на добавленную стоимость составит 35,26% вместо заявленных 18.

И только в случае применения льготы последним предприятием группы действительно будет обеспечиваться снижение общей налоговой нагрузки и цены для конечного потребителя (таблица 4).

Однако следует отметить, что в нашем примере снижение цены при прочих равных условиях составляет только две единицы (187 рублей по сравнению с 189), или немногим более 1% от первоначальной цены. В итоге о значительном воздействии применяемой льготы на поведение потребителя говорить не приходится, поскольку изменение цены не является существенным, и только при абсолютной ее эластичности могут произойти изменения в потреблении товара, услуги.

Следует отметить, что степень воздействия льготы будет зависеть от особенностей отрасли, в которой производится товар (от материалоемкости, количества и доли

участия каждого предприятия в итоговом продукте). Вместе с тем выявленная тенденция однозначно свидетельствует о том, что если льгота по НДС применяется не в случае продажи товара (работы, услуги) конечному потребителю — физическому лицу, существует риск повышения общего налогового бремени и роста итоговой цены. **Понятие «льгота» в действительности применимо только в случаях освобождения от НДС на этапе реализации товаров физическим лицам.** Можно также говорить о наличии льготы и при реализации продукции бюджетным организациям, не занимающимся предпринимательской деятельностью. Обратившись к приведенной ранее группировке льгот по НДС, можно делать вывод о том, что только первая и в некоторой степени вторая группы являются действительно льготами и в определенной мере стимулируют потребление. Освобождение от обложения предприятий, относящихся к третьей группе представленной выше классификации (банки, страховые организации, предприятия, производящие работы по реконструкции и реставрации па-

мятников, осуществляющие реализацию почтовых марок, изделий народных промыслов, результатов НИР и ОКР), за исключением случаев реализации товаров, работ или услуг физическим лицам, фактически приводит лишь к нарушению единства системы налогообложения и даже увеличению налогового бремени.

Закон «О налоге на добавленную стоимость» предоставляет плательщику возможность отказаться от использования льготы, подав соответствующее заявление в налоговый орган. Однако такой отказ следует, быть может, использовать не избирательно, а по всем имеющимся операциям, вне зависимости, например, от направлений реализации, что, как правило, затрудняет принятие решения.

Вместе с тем принятие макроэкономических решений нецелесообразно перекладывать на плечи налогоплательщиков. При принятии нормативных актов в области налогообложения для недопущения перекосов в системе налогообложения необходимо ясно представлять последствия применения тех или иных льгот для экономики в целом. ■