

Методика количественной оценки международной «миграции» косвенных налогов в РФ на основе структуры потребления сектора домашних хозяйств

Мария Какаулина

Амурский государственный университет, г. Благовещенск, Россия

Информация о статье

Поступила в редакцию:

15.03.2018

Принята

к опубликованию:

26.03.2018

УДК 336.227

JEL H31, H87, E21

Ключевые слова:

международная налоговая «миграция», налог на добавленную стоимость, акцизы, домохозяйства, потребительские расходы населения, потребительские цены, товары, работы и услуги (ТРУ), индивидуальный сектор экономики.

Keywords:

international tax «migration», value added tax, excises, households, consumer spending of the population, consumer prices, goods, works, and services, individual sector of the economy.

Аннотация

Исследуются вопросы количественной оценки международного оттока и притока российских косвенных налогов. Предлагается авторская методика количественной оценки «экспорта» и «импорта» косвенных налогов. Особенностью предложенного механизма является то, что в основе расчетов лежит структура потребления сектора домашних хозяйств. Приводится сравнительный анализ результатов, полученных на основе разработанной методики, и данных официальных отчетов Федеральной налоговой службы (ФНС) РФ. Предложенная методика может быть применена в деятельности ФНС при администрировании поступлений косвенных налогов.

Methodology for quantitative assessment of international «migration» of indirect taxes in Russian Federation based on structure of consumption of household sector

Maria Kakaulina

Abstract

The article studies the issues of quantitative assessment of international outflow and inflow of Russian indirect taxes. We have developed an authorial methodology for quantifying the "export" and "import" of indirect taxes. A feature of proposed mechanism is that the calculations are based on the structure of consumption of household sector. The article compares the results obtained on the basis of developed methodology with the data of official reports of Federal Tax Service of Russia. The proposed methodology can be applied in activities of Federal Tax Service in administration of indirect tax revenues.

В последнее десятилетие вопрос «миграции» капитала стал актуальной проблемой как для международных финансовых организаций, так и государственных органов власти. Объясняется это тем, что в условиях глобализации резко возрос уровень мобильности капиталов и интегрированности финансовых рынков. В итоге любое локальное событие может спровоцировать интенсивный отток ресурсов из той или иной страны и привести к нестабильной экономической ситуации [1, с. 1]. Кроме того, этот процесс можно считать настоящим бедствием для бюджетной системы, поскольку он приводит к недополучению бюджетами различных уровней части средств, следовательно, к невозможности профинансировать все запланированные расходные обязательства своевременно и в полном объеме.

Проблему международного перемещения капитала исследуют такие российские ученые, как Д.А. Адыев, Л.А. Гузиков, Э.А. Давлетшин, В.А. Ефремов, И.Н. Люкевич, А.М. Колесников, Н.В. Погребная. При этом сложившаяся система исследований в данной области не лишена недостатков.

Во-первых, данный вопрос, как правило, рассматривается односторонне: авторов интересуют в основном масштабы, причины и последствия именно оттока, «экспорта», иначе «бегства» российских ресурсов за рубеж. В этом нет ничего удивительного, однако не стоит забывать и об обратном процессе – притоке или «импорте» иностранного капитала в Россию.

Вторым показателем недоисследованности рассматриваемого процесса является «устоявшаяся» в научных и политических кругах причинно-следственная связь между «утечкой» капитала и «утечкой» налогов из страны. Разумеется, в качестве одной из основных причин перемещения финансовых и имущественных ресурсов за границу выступает «получение экономическими агентами более высокой прибыли за счет различий в режимах налогообложения» [2, с. 113]. В данной статье «вывоз» налогов из страны рассматривается не как причина, а как следствие международного перелива капитала.

Третий очевидный недочет – определение в качестве субъектов перемещения капитала исключительно юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (ИП). Роль граждан в этом процессе сведена к минимуму. На самом деле организации являются обладателями больших финансовых ресурсов, нежели население. Финансы корпоративного сектора экономики в основном и формируют валовой внутренний продукт (ВВП) страны. Но стоит принимать во внимание, что во главе тех или иных организаций стоят граждане, имеющие особенности поведения. Помимо этого, индивидуумы также являются экономическими агентами, которые располагают определенным доходом и могут использовать его на потребление, накопление и инвестирование. Именно поэтому при изучении рассматриваемой тематики стоит отдать должное индивидуальному сектору экономики. В статье в качестве причины международного движения капитала в целом и налогов в частности будем рассматривать переселение людей и мотивы их действий.

Отметим, что в официальных источниках и научных трудах часто встречаются термины «миграция» между налоговыми органами» и «миграция» юридических лиц». Так, согласно п. 10 «Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков», используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, «миграция» между налоговыми органами – это неоднократное снятие

с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения [3].

Под «миграцией» юридических лиц понимается перевод юридического лица из одного региона в другой. Фиктивной «миграцией» считается изменение места нахождения организации, если в отношении налогоплательщика, меняющего местоположение, налоговыми органами проводятся контрольные мероприятия, такие как камеральная налоговая проверка или выездная налоговая проверка, либо у организации имеются задолженности по платежам в бюджет по прежнему месту регистрации [4, с. 98].

Как видно, указанные понятия затрагивают не столько международный аспект, сколько национальный. То есть термин «миграция» в налоговом контексте употребляется исключительно для описания передвижения организаций внутри страны и предполагает нелегальный характер этого явления.

Логично остановиться на легальном процессе перелива финансовых ресурсов между странами, влекущем за собой изменение центров уплаты налогов.

Предлагается интерпретировать международную налоговую «миграцию» в более широком смысле – как процесс перемещения подлежащих уплате сумм налогов из одного государства в другое, не предполагающий их последующего возмещения и являющийся следствием перемещения физических и юридических лиц между этими государствами, либо как отдельные манипуляции за пределами государства своего резидентства, не сопровождающиеся их фактическим передвижением.

Международная налоговая «миграция» протекает в двух направлениях – в страну и из страны, в связи с чем имеет смысл ввести понятия международной налоговой «эмиграции» и «иммиграции».

Согласно нашим представлениям, «международная налоговая «эмиграция» – это процесс уплаты физическими и юридическими лицами как резидентами РФ налогов в бюджет иностранного государства, результат приобретения ими ТРУ, ценных бумаг, открытия банковского вклада, покупки имущества, сдачи его в аренду или создания обособленного подразделения на территории иностранного государства» [5, с. 111].

Поскольку международная налоговая «иммиграция» – противоположное явление, ее можно обозначить как процесс уплаты физическими и юридическими лицами, признаваемыми нерезидентами РФ, налогов в бюджет РФ, являющийся последствием приобретения ими ТРУ, ценных бумаг, открытия банковского вклада, покупки имущества, сдачи его в аренду или создания обособленного подразделения на территории РФ.

Исходя из тематики международной налоговой «миграции» первоочередными вопросами признаются вопросы количественной оценки ее масштаба. Как правило, отследить движение налоговых платежей из страны в страну становится возможным на основе данных Центрального банка РФ или ФНС РФ. Однако стоит учесть, что множество потоков денежных средств, а следовательно, и сумм, подлежащих уплате налогов, остаётся за полем зрения официальных органов. Очевидно, что «мигрировать» может любой вид налогов. С учетом вышеизложенного целесообразно было бы ввести централизованную методику количественной оценки масштаба международной налоговой «миграции» по всему спектру российских налогов.

Целью настоящей статьи является разработка методики количественной оценки международной «миграции» НДС и акцизов. Выбор в качестве объекта исследования косвенных налогов обусловлен тем, что они считаются наиболее сложными налогами с точки зрения их отслеживания и оценки.

Для достижения цели статьи были использованы следующие методы исследования: метод сравнительного анализа, системно-структурный метод, а также косвенные методы, основанные на экономических индикаторах Федеральной службы государственной статистики и Федеральной налоговой службы РФ.

Особенностью косвенных налогов является наличие эффекта переложения. Так, И.А. Майбуровым в отношении переложения косвенного налогообложения был сформулирован следующий вывод: «большая часть налогового бремени перекладывается на потребителя, если спрос неэластичен, а предложение эластично» [6, § 6.4]. Подобная ситуация в экономике встречается достаточно часто, поскольку потребители далеко не всегда готовы отказаться от одного товара в пользу другого, что, в свою очередь, является индикатором неэластичного спроса.

На основании этих доводов предпринята попытка количественной оценки «миграции» косвенных налогов. В качестве субъектов налоговых отношений рассматриваются исключительно физические лица, и за основу берется показатель потребительских расходов населения.

Гипотеза исследования заключается в следующем: масштаб международной «эмиграции» и «иммиграции» косвенных налогов за текущий год равен объему НДС и акцизов, который эмигранты и иммигранты теоретически могут уплатить в текущем году в процессе потребления товаров, работ, услуг.

Сальдо миграции НДС определяются следующим образом:

$$СМ_{НДС} = Э_{НДС} - И_{НДС}, \quad (1)$$

где $СМ_{НДС}$ – сальдо международной «миграции» НДС; $Э_{НДС}$ – международная «эмиграция» НДС; $И_{НДС}$ – международная «иммиграция» НДС.

$$Э_{НДС} = Э \cdot НДС_{на\ 1\ чел.}, \quad (2)$$

где $Э$ – численность эмигрантов; $НДС_{на\ 1\ чел.}$ – размер НДС, уплачиваемый в среднем одним членом домохозяйства в год при приобретении ТРУ.

$$И_{НДС} = И \cdot НДС_{на\ 1\ чел.}, \quad (3)$$

где $И$ – численность иммигрантов.

Аналогична схема расчетов и для международной «миграции» акцизов.

За основу расчета размера НДС и акцизов, приходящегося в среднем на душу населения в год, была взята структура потребительских расходов населения. Эта структура включает 544 позиции и используется для исчисления индекса потребительских цен (ИПЦ).

$$НДС_{на\ 1\ чел.} = \sum_0^i d_i / 100 \cdot ПР \cdot 12 \cdot ст_{НДС_i}, \quad (4)$$

где d_i – процентная доля i -го вида товара, работы или услуги в общем перечне потребительских расходов населения; $ПР$ – потребительские расходы населения в среднем на одного члена домохозяйства в месяц; $ст_{НДС_i}$ – расчетная ставка НДС для i -го вида товара, работы или услуги (18 %, 10 % или 0 %).

$$\text{Акциз}_{\text{на 1 чел}} = \sum_0^i \frac{d_i / 100 \cdot \text{ПР} \cdot 12}{\text{ПЦ}_i} \cdot \text{ст}_{\text{акциз}}, \quad (5)$$

где ПЦ_i – потребительская цена i -го вида подакцизного товара; $\text{ст}_{\text{акциз}}$ – ставка акциза на i -й вид подакцизного товара.

При определении суммы акциза, уплачиваемого в среднем одним членом домохозяйства в год по цене товара, необходимо общую сумму расходов на приобретение отдельного подакцизного товара в год разделить на потребительскую цену этого товара. Тем самым рассчитывается количество данного подакцизного товара, приобретенного одним членом домохозяйства в год, что и будет являться налогооблагаемой базой.

Здесь необходимо учесть несоответствие единиц измерения (перевести литры в тонны, например, в ситуации с автомобильным бензином, определить количество сигарет, а не их пачек в ситуации с табачными изделиями). Помимо этого, при исчислении акцизов на крепкий алкоголь важно высчитать долю этилового спирта в подакцизном товаре. При расчете акциза на легковые автомобили нужно установить общую мощность всех авто (количество лошадиных сил) исходя из среднего значения мощности, приходящегося на один автомобиль – 100 лошадиных сил¹.

При разработке методики основывались на допущении, что структура потребления иммигрантов и эмигрантов одинакова, несмотря на дискуссионный характер этого вопроса вследствие различных потребительских предпочтений, разного уровня потребления и регрессивности косвенных налогов.

Был произведен расчет суммы акциза, уплачиваемого в среднем одним членом домохозяйства в год по цене подакцизного товара в 2012–2017 гг. (см. таблицу).

Пример расчетов по НДС не приводится в связи с их большим объемом, даются лишь конечные результаты.

Как показывает динамика международной «эмиграции» и «иммиграции» НДС в 2012–2017 гг., размер притока НДС в нашу страну превышает размер его оттока. Во-вторых, «эмиграция» НДС имеет четкую тенденцию к росту, что напрямую связано с увеличением числа граждан, покидающих РФ и «увозящих» с собой свои капиталы. В-третьих, динамика «иммиграции» НДС нестабильна – «пик» приходится на 2014 г. Это является следствием роста потребительских расходов в среднем на одного гражданина в год вплоть до 2014 г., т.е. до тех пор, пока на потребительских предпочтениях населения не стали сказываться отголоски экономического кризиса (рис. 1).

Из анализа динамики международной «эмиграции» и «иммиграции» акцизов в 2012–2017 гг., следует, что «эмиграция» как акцизов, так и НДС имеет ярко выраженную положительную динамику (рис. 2). В 2014–2015 гг. приток акцизов в нашу страну существенно снизился. И лишь с 2016 г. размер «ввозимых» акцизов стал близок к прежнему уровню. Это связано с тем, что из-за кризисных явлений в экономике индивидуумы временно отказались от потребления определенных групп товаров, в первую очередь от товаров не первой необходимости.

¹ Исходя из отчета ФНС России «О налоговой базе и структуре начислений по транспортному налогу» № 5-ТН за 2016 год. – URL: https://www.nalog.ru/m28/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 1.02.2018).

Расчет суммы акциза, уплачиваемого в среднем одним человеком от в год по цене подакцизного товара в 2017 г.

Вид потребительских расходов населения	Потребительские расходы населения		Потребительская цена единицы товара, руб. ¹	Количество товара (налоговая база)	Ставка акциза ²	Сумма акцизов, уплачиваемая в среднем одним человеком в год, руб.
	% ³	руб./чел. ⁴				
Бензин автомобильный марки А-76 (АИ-80), л	0,029	60,45	35,22	0,0012	13 100	16,08
Бензин автомобильный марки АИ-92 (АИ-93 и т.п.), л	2,013	4196,28	37,95	0,0813	13 100	1064,70
Бензин автомобильный марки АИ-95 и выше, л	1,31	2730,82	41,01	0,0499	13 100	654,25
Вино виноградное крепленое крепостью до 20 % об. спирта, л	0,37	771,30	541,79	1,42	18	25,63
Вино виноградное столовое (сухое, полусухое, полусладкое) крепостью до 14% об. спирта и содержанием до 8% сахара, л	0,918	1913,66	394,15	4,86	18	87,39
Вино игристое отечественное, л	0,178	371,06	320,63	1,16	36	41,66
Водка крепостью 40 % об. спирта и выше обычного качества, л	–	–	600,59	0,00	523	0,00
Водка крепостью 40 % об. спирта и выше повышенного качества, л	–	–	600,59	0,00	523	0,00
Дизельное топливо, л	0,2	416,92	40,24	0,0089	6 800	60,58

Легковой автомобиль импортный но- вый, шт.	1,273	2653,69	1 166 061,23	0,23	43	9,79
Легковой автомобиль импортный подер- жанный, шт.	1,537	3204,02	561 778,58	0,57	43	24,52
Легковой автомобиль иностранной марки, собранный на автомобильном заводе на территории России, шт.	1,652	3443,75	780 158,86	0,44	43	18,98
Легковой автомобиль отечественный но- вый, шт.	0,724	1509,24	475 413,29	0,32	43	13,65
Пиво зарубежных торговых марок, л	0,201	419,00	226,81	1,85	21	38,79
Пиво отечественное, л	1,069	2228,43	110,22	20,22	21	424,58
Сигареты без фильтра отечественные, пачка	0,5	1042,30	80,46	0,26	3 685	954,73
Сигареты с фильтром зарубежных торговых марок, пачка	0,391	815,08	115,89	0,14	3 685	518,35
Сигареты с фильтром отечественные, пачка	0,785	1636,40	80,46	0,41	3 685	1498,92
Итого	100	208 448,78	×	×	×	5646,70

¹ Цены в России. 2016: Стат. сб. / Росстат. – М., 2016. – 151 с. – ISBN 978-5-89476-425-2.

² Налоговый кодекс Российской Федерации: федер. закон: [принят Гос. Думой 16 июля 1998 г.: по состоянию на фев. 2018 г.] // КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/> (дата обращения: 2.02.2018).

³ Единая межведомственная информационно-статистическая система (ЕМИСС). – М., 1999-2018. – URL: <https://fedstat.ru/> (дата обращения: 2.02.2018).

⁴ Социальное положение и уровень жизни населения в России. 2017: Стат. сб. / Росстат. – М., 2017. – 332 с. – ISBN 978-5-89476-441-2.

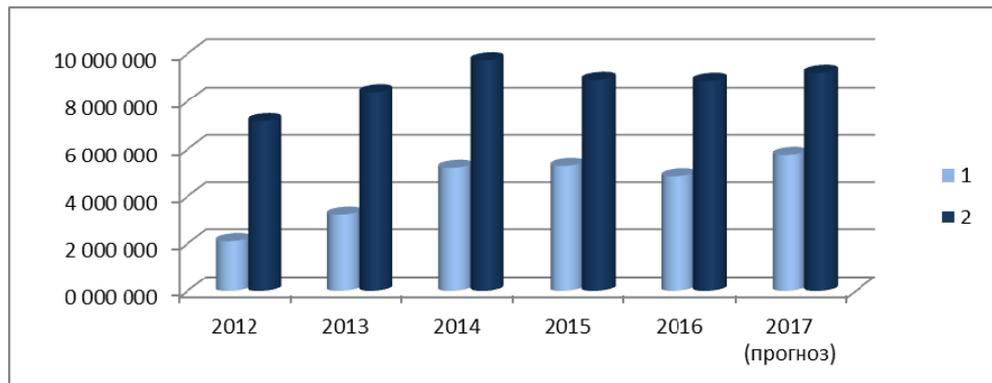


Рис. 1. Динамика международной «эмиграции» (1) и «иммиграции» (2) НДС в 2012–2017 гг., тыс. руб.

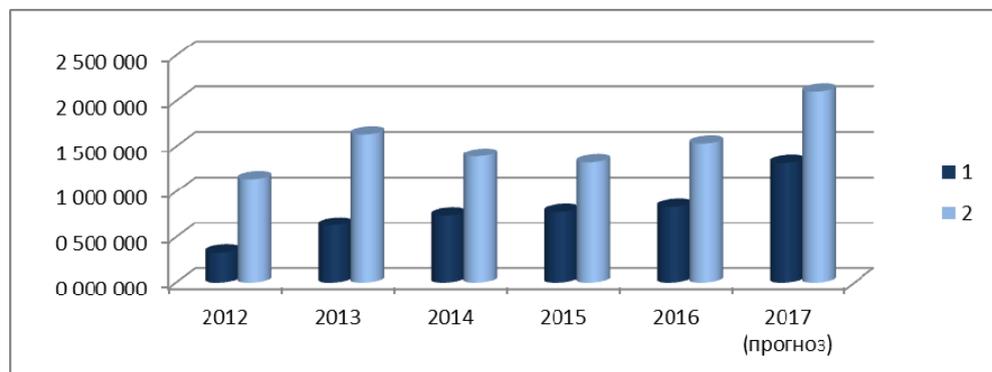


Рис. 2. Динамика международной «эмиграции» (1) и «иммиграции» (2) акцизов в 2012–2017 гг., тыс. руб.

Согласно полученным результатам, сальдо международной «миграции» как НДС, так и акцизов отрицательно (рис. 3). Основной причиной этого явления можно считать значительное превышение числа «иммигрантов» над числом «эмигрантов». Для России такая ситуация вполне выгодна, поскольку это дополнительная возможность пополнить бюджет, пусть даже и за счет иностранных «кошельков».

Сальдо «миграции» НДС год от года сокращается в связи с превышением темпов роста числа эмигрантов над темпами роста числа иммигрантов в РФ. В официальных отчетах ФНС отсутствуют четкие данные об оттоке НДС за границу. Единственный показатель, публикуемый в отчетах, который характеризует международную «эмиграцию» НДС, это «сумма НДС с операций, местом реализации которых не признается РФ». Значения этого показателя за рассматриваемый период весьма внушительны. Что касается притока НДС из-за рубежа, то в отчетах не представлена информация о том, какая сумма НДС была уплачена иностранными организациями в РФ или же налоговыми агентами за них. Эта величина скрыта среди других показателей [7].

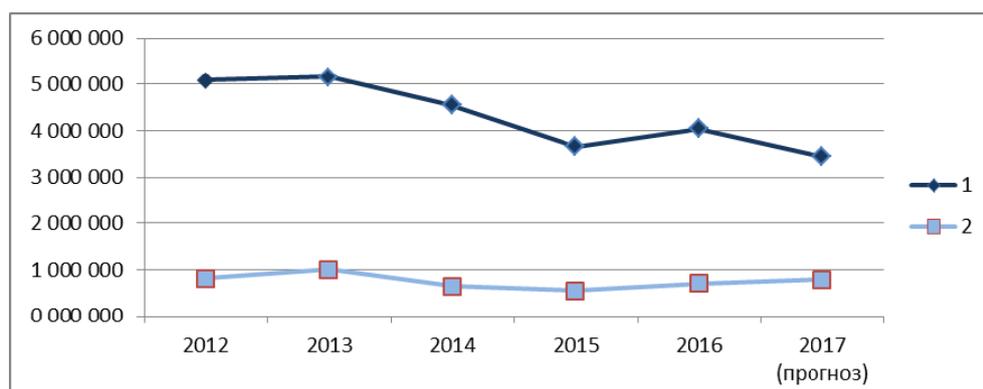


Рис. 3. Динамика сальдо международной «миграции» НДС (1) и акцизов (2) в 2012-2017 гг., тыс. руб.

Для оценки эффективности администрирования косвенных налогов целесообразно ежегодно рассчитывать их размеры, потенциально возможные для уплаты всеми физическими лицами страны. Стоит учесть теоретически возможные для уплаты как гражданами РФ, так и иностранными гражданами и лицами без гражданства суммы налогов. Объемы поступивших в бюджет НДС и акцизов в текущем году не могут быть меньше этого уровня, в противном случае речь может идти о незаконных финансовых операциях организаций и сокрытии реального размера выручки.

Таким образом, разработанная методика может быть применена в деятельности ФНС РФ при администрировании поступлений косвенных налогов в бюджет, а также при составлении отчетов «О налоговой базе и структуре начислений НДС и акцизов».

Список источников / References

1. Бернштам Б.Е. Особенности «бегства капитала» из России. *Вестник Томского государственного университета. Экономика*, 2013, № 3 (23), сс. 113-119. [Bernshtam B.E. Osobennosti «begstva kapitala» iz Rossii [Features of the «flight of capital» from Russia]. *Bulletin of Tomsk State University. Economy*, 2013, no. 3 (23), pp. 113-119.]
2. Майбуров И.А., Соколовская, А.М. *Теория налогообложения. Продвинутый курс*. Москва, ЮНИТИ-ДАНА, 2017. 591 с. [Mayburov I.A., Sokolovskaja *Teorija nalogooblozhenija. Prodvinityj kurs* [Theory of taxation. Advanced Course]. Moscow, JuNITI-DANA Publ., 2017. 591 p.]
3. Погребная Н.В., Казазиди Э.Я. Вывоз капитала из России: динамика, проблемы и последствия. *Научный журнал КубГАУ*, 2016, № 118(04), сс. 1-12. [Pogrebnaia N.V., Kazazidi Je.Ja. Vyvoz kapitala iz Rossii: dinamika, problemy i posledstviya [Export of capital from Russia: dynamics, problems and consequences]. *Scientific journal of KubSAU*, 2016, no. 118 (04), pp. 1-12.]
4. Щербаклова Н.В., Домнина А.А. Фиктивная миграция юридических лиц как способ уклонения от уплаты налогов. *Новый университет. Экономика и право*, 2016, № 9(67), сс. 98-101. [Shcherbakova N.V., Domnina A.A. Fiktivnaya migratsiya yuridicheskich lits kak sposob ukloneniya ot uplaty nalogov [Fictitious migration of legal entities as a way to evade taxes]. *The new university. Economics and law*, 2016, no. 9 (67), pp. 98-101.]

5. Kakaulina M.O. Visual Representation of Laffer Curve Factoring in Implications of Capital Outflow. *Journal of Tax Reform*, 2017, vol. 3, no. 2, pp. 103–114.
6. Федеральная налоговая служба РФ. Москва, 2005-2018. [Sait Federal'naja nalogovaja sluzhba RF [Site of Federal Tax Service of the Russian Federation]]. Available at: <http://www.nalog.ru> (Accessed 2 February 2018).

Сведения об авторе / About authors

Какаулина Мария Олеговна, кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, Амурский государственный университет. 675027 Россия, г. Благовещенск, Игнатьевское шоссе, 21. *E-mail: beauty1@mail.ru.*

Maria O. Kakaulina, Candidate of Economic Sciences, associate professor of the Department of Finance, Amur State University. Ignat'evskoe highway, Blagoveshchensk, Russia, 675027. *E-mail: beauty1@mail.ru.*