

РЫБНОЕ ХОЗЯЙСТВО, АКВАКУЛЬТУРА И ПРОМЫШЛЕННОЕ РЫБОЛОВСТВО

Научная статья

УДК 336.22

НДС в рыбохозяйственном комплексе: специфика налоговых платежей

Герман Станиславович Зверев¹, Наталья Александровна Гончарова², Анара Омиртаевна Кизабекова³

^{1, 2, 3} Некоммерческая организация «Всероссийская ассоциация рыбохозяйственных предприятий, предпринимателей и экспортеров», Москва, Россия

¹ Varpe@varpe.org

² Natalya.Goncharova@varpe.org

³ Anara.Kizabekova@varpe.org

Аннотация. Поступления по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС) по экономике Российской Федерации в целом в 2011–2021 гг. составляет 17–22 % от общего объема всех налогов и сборов, поступивших в консолидированный бюджет Российской Федерации. Однако структура налоговых поступлений по виду экономической деятельности «Рыболовство, рыбоводство» значительно отличается. При том, что в 2011–2021 гг. объем поступлений налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации по указанной выше экономической деятельности вырос более чем в четыре раза и достиг 43,78 млрд руб., доля НДС остается низкой, а ее динамика – нестабильной, в отдельные годы составляла от 2 до 6 % от общего объема налоговых поступлений, а объем поступлений в 2012–2014, 2018 и 2020 гг. был отрицательный.

В целях выявления влияния особенностей деятельности рыбопромышленных предприятий на объем уплачиваемого ими НДС во взаимосвязи с отраслевыми показателями по виду деятельности «Рыболовство, рыбоводство» была проанализирована и выявлена взаимосвязь между объемом уплачиваемого отрасли НДС и результатами деятельности предприятий. В рамках исследования рассмотрен ряд гипотез, объясняющих динамику поступлений НДС и их связь с отраслевыми показателями и институциональными изменениями, влияющими на работу отрасли, построена эконометрическая модель, объясняющая изменение динамики колебания НДС по виду деятельности «Рыболовство, рыбоводство».

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, рыбопромышленная отрасль, инвестиционная квота, инвестиции в основной капитал, доходы бюджета, эконометрический анализ

Для цитирования: Зверев Г.С., Гончарова Н.А. Кизабекова А.О. НДС в рыбохозяйственном комплексе: специфика налоговых платежей // Научные труды Дальрыбвтуза. 2022. Т. 62, № 4. С. 44–63.

FISHERIES, AQUACULTURE AND INDUSTRIAL FISHERIES

Original article

Value added tax in the Fishing Industry: specific of tax payment

German S. Zverev¹, Natalia A. Goncharova², Anara O. Kizabekova³

^{1, 2, 3} Non-profit organization «All-Russia Association of fisheries enterprises, entrepreneurs and exporters», Moscow, Russia

¹Varpe@varpe.org

²Natalya.Goncharova@varpe.org

³Anara.Kizabekova@varpe.org

Abstract. Revenue from value added tax (hereinafter referred to as VAT) from the whole economy of Russia in 2011-2021 varied between 17-22% of total amount of all taxes and charges received in consolidated budget of the Russian Federation. However, the structure of tax revenues from “Fishing, fish farming” is significantly different. While in 2011-2021 the volume of taxes and charges to the consolidated budget from “Fish and fish farming” more than quadrupled and reached 43.78 billion rubles, the share of VAT remains low and unstable. In some years, VAT revenues varied between 2 and 6 per cent of total tax revenue, while in 2012 - 2014, 2018 and 2020 were negative.

In order to identify what impact fishery business operations and peculiarities of their taxations have on VAT revenues the relationship between the amount of VAT paid by the industry and the results of the enterprises' activities was analyzed and revealed. This research examines the number of hypotheses explaining the dynamics of VAT revenues, their relation to the industry performance and institutional factors that affecting industry. In the second part we have built an econometric model explaining the statistical relationship among VAT revenues, industry financial performance and institutional framework fishery enterprises operate in.

Keywords: Value added tax, fishery industry, investment quota, investment in fixed assets, budget revenues, econometric model

For citation: Zverev G.S., Goncharova N.A., Kizabekova A.O. Value added tax in the Fishing Industry: specific of tax payment. *Scientific Journal of the Far Eastern State Technical Fisheries University*. 2022;62(4):44–63. (in Russ.).

Введение

В 2011–2021 гг. объем поступлений налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации по виду экономической деятельности «Рыболовство, рыбоводство» вырос более чем в четыре раза и достиг 43,78 млрд руб. (рис. 1). Наиболее значительный рост поступлений произошел в 2015 г. (на 68 % в сравнении с предыдущим годом) и в 2019 г. (на 40 %).

Повышение налоговых поступлений с 2015 г. фиксируется за счет увеличения темпов роста основных видов налоговых доходов консолидированного бюджета от рыбной отрасли (НДФЛ, налог на прибыль организаций, другие налоги). Так, объем поступлений по НДФЛ увеличился на 195 % (с 7,4 млрд руб. в 2015 г. до 21,9 млрд руб. в 2021 г.), по налогу на прибыль организаций – на 181 % (с 4,9 млрд руб. до 11,5 млрд руб.), по другим налогам (местные и региональные налоги и сборы, налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами) – на 134 % (с 3,8 млрд руб. до 9,1 млрд руб.).

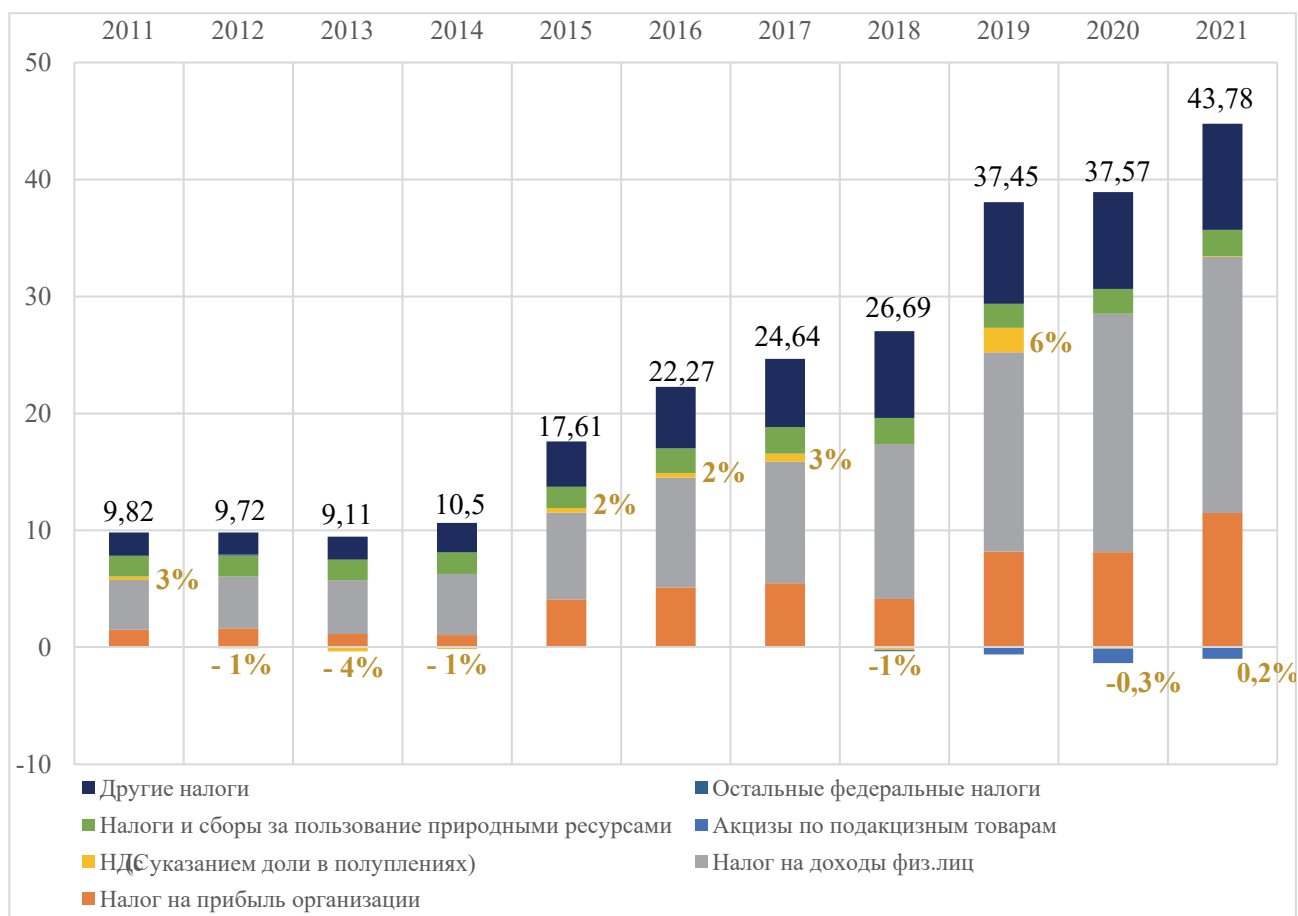


Рис. 1. Динамика и структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет по виду экономической деятельности «Рыболовство, рыбоводство» (млрд руб.)

Fig. 1. Dynamics and structure of tax revenues to the consolidated budget by type of economic activity «Fishing, fish farming» (billion rubles)

Вместе с тем самую незначительную долю в структуре налоговых платежей отрасли составляет НДС. Так, объем поступлений по НДС в отдельные годы составлял от 2 до 6 % от общего объема налоговых поступлений от отрасли, а в 2012–2014, 2018 и 2020 гг. был в принципе отрицательным.

Такое положение дел существенно отличается от показателей налоговой отдачи российской экономики в целом. В 2011–2022 гг. в структуре налоговых поступлений доля НДС стабильна и варьируется в границах 17–22 % от общего объема налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации (рис. 2).

Таким образом, в рыбной отрасли НДС занимает незначительную долю среди всех видов налоговых платежей и подвержен серьезным колебаниям, тогда как в целом по экономике поступления по НДС составляют существенную долю в структуре налоговых платежей и демонстрирует устойчивую динамику.

В целях выявления особенностей исчисления НДС и его уплаты предприятиями отрасли проведен анализ динамики поступлений НДС во взаимосвязи с отраслевыми показателями, направленный на выявление корреляционной связи между объемом уплачиваемого отраслью НДС и результатами деятельности предприятий. В рамках исследования рассмотрен ряд гипотез, объясняющих динамику поступлений НДС и его связь с отраслевыми показателями и институциональными изменениями, влияющими на работу отрасли, построена эконометрическая модель, объясняющая колебания НДС по виду деятельности «Рыболовство, рыбоводство».

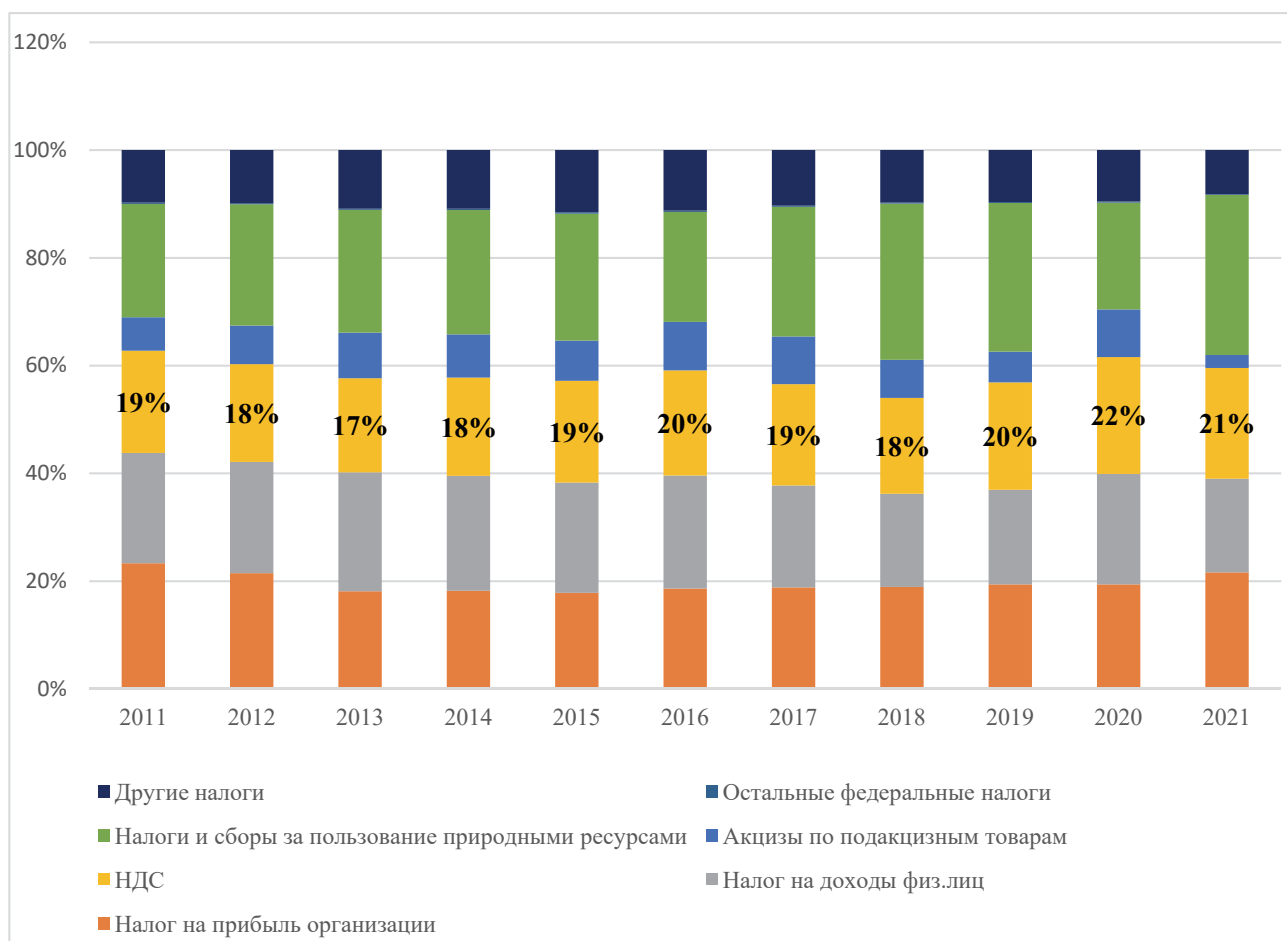


Рис. 2. Структура налогов и сборов, поступивших в консолидированный бюджет всего в экономике (процент)

Fig. 2. Structure of taxes and fees received by the consolidated budget in total in the economy (percentage)

Методы исследования и источники данных

В качестве основных источников информации для анализа используются открытые данные и публикации Росстата, Росрыболовства, ФНС России, информационные и новостные ресурсы в сети «Интернет».

В целях понимания институциональных и нормативных рамок будет проведен анализ нормативных правовых актов, регулирующих налогообложение в рыбопромышленной отрасли, и иных документов. В качестве математического инструментария, позволяющего выявить и проанализировать взаимосвязь ряда показателей, будут использованы методы графического и корреляционно-регрессионного анализа.

В качестве количественных показателей, потенциально влияющих на объем поступлений НДС, использованы показатели финансовых результатов деятельности предприятий рыбной отрасли (табл. 1). В рамках проведенного исследования в качестве переменных выбраны следующие показатели: x^1 – объем поступлений по НДС по приобретенным ценностям, тыс. руб.; x^2 – объем инвестиций в основной капитал, млрд руб.; x^3 – оборот по виду деятельности «Рыболовство, рыбоводство»; x^4 – стоимость экспорта рыбопродукции, млрд долл.; x^5 – объем вылова, тыс. т; x^6 – прибыль до налогообложения, тыс. руб.; x^7 – уровень рентабельности проданных товаров, продукции, работ, услуг; x^8 – индекс потребительских цен на рыбу и пищевые морепродукты.

Таблица 1

Показатели финансовой эффективности рыбопромышленного комплекса

Table 1

Indicators of financial efficiency of the fishing industry

Год	НДС, тыс. руб.	НДС по приобре- тенным ценностям, тыс. руб.	Инвестиции в основной капитал, млрд руб.	Оборот, млрд руб.	Экспорт рыбной продукции, млрд долл.	Вылов, тыс. т	Прибыль до налога, тыс. руб.	Уровень рентабель- ности, %	Инфляция по морепродуктам, %
2011	304 627	146 926	5,7	125,3	3,18		14 436 666	22,04	110,27
2012	-93 469	82 958	9,7	134,6	2,49	4269,8	22 859 170	21,42	101,91
2013	-355 147	139 762	9,1	133,1	2,83	4296,8	23 048 288	21,52	107,62
2014	-138 953	69 473	10,2	162,4	2,87	4036,4	11 166 165	33,2	119,06
2015	390 344	107 262	8,5	253,7	2,78	4384,4	62 740 354	59,35	120,89
2016	402 008		13	277,6	3,00	4817,9	83 022 622	61,02	108,58
2017	695 693	116240	11,9	293	3,48	4951,7	83 393 796	50	103,82
2018	-214 686	151320	25,4	325,7	4,30	5109,8	98 874 502	53,95	103,69
2019	2098 752	620816	30,3	354,6	4,66	4983,3	134 148 538	62,72	105,16
2020	-122 750	594829	46,9	379,8	4,66	4974,8	112 202 685	52,24	105,18
2021	67 256	950375	51,1	499,76	5,88	5053,4	190 427 633	67,83	110,66

Особенности исчисления и взимания НДС в рыбной отрасли

НДС является одним из основных косвенных налогов, поступающих в федеральный бюджет, и универсальным способом распределения налогового бремени между производителями и потребителями товаров, услуг [1]. Более чем 170 стран применяют НДС [2]. В России данный вид налога начал действовать с 1 января 1992 г., заменив налоги с оборота. В тот период была введена максимальная ставка в размере 28 %.

Некоторые авторы отмечают позитивное влияние НДС на экономический рост [3, 4]. НДС облагается доход, идущий на конечное потребление. Его увеличение является одним из индикаторов повышения качества жизни населения и его покупательской способности [5, 6, 7]. Возможность освобождения от НДС и его возврата способствует увеличению оборотных средств предприятий и имеет позитивное воздействие на инвестирование.

Однако данный вид налога в течение всего времени существования в России подвергается значительной критике, обусловленной рядом сложностей администрирования. Так, наиболее проблемным вопросом, по мнению ряда авторов, является исчисление и уплата НДС при экспортных операциях [8, 9, 10]. С одной стороны, недобросовестные предприниматели используют схемы ухода от налогообложения и требуют необоснованного возмещения. С другой стороны, налоговые органы с целью ужесточения мер контроля нарушают сроки по возмещению налога, что в результате осложняет деятельность добросовестных предпринимателей.

В рыбной отрасли Налоговый кодекс Российской Федерации (пункты 2 и 3 статьи 164) [11] устанавливает следующие размеры ставок налога на добавленную стоимость (далее – НДС) для рыбной продукции:

- в размере 10 % ставка НДС применяется к следующим категориям рыбной продукции: рыба живая, рыбопродукция, в том числе охлажденная, мороженая и продукция других видов обработки, сельдь, консервы и пресервы.

- в размере 20 % ставка НДС применяется к деликатесной рыбной продукции (из ценных пород рыб и морепродуктов), в том числе: икра осетровых и лососевых рыб, белорыбица, лосось балтийский, осетровые рыбы (белуга, бестер, осетр, севрюга, стерлядь), семга, спинки и теши нельмы холодного копчения, кета и чавыча слабосоленые, среднесоленые и семужного посола, спинки кеты, чавычи и кижуча холодного копчения, теши кеты и боковника чавычи холодного копчения, спинки муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира холодного копчения, пресервы филе – ломтики лосося балтийского и лосося дальневосточного, мясо крабов и наборы отдельных конечностей крабов варено-мороженных, лангусты.

От уплаты НДС («нулевая» ставка) освобождены экспортные и реэкспортные операции с рыбопродукцией, при своевременном документарном подтверждении операции (подпункт 1 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации).

Федеральным законом от 2 июля 2021 г. № 308-ФЗ «О внесении изменений в статьи 149 и 164 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (вступил в силу с 1 января 2022 г.) введены налоговые льготы для форелеводческих хозяйств: ставка НДС на живую пресноводную форель снижена с 20 до 10 %; от уплаты НДС освобождена реализация (передача для собственных нужд) племенных рыб, а также полученных от них эмбрионов и молоди.

Также налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС за счет налоговых вычетов, применяемых к суммам НДС, которые:

- предъявлены поставщиками (подрядчиками, исполнителями) при приобретении товаров (работ, услуг); уплачены при ввозе товаров на территорию Российской Федерации в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории;

- уплачены при ввозе на территорию Российской Федерации товаров, с территории государств-членов Таможенного союза (пункт 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации); предъявлены налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), местом реализации которых территория Российской Федерации не признается, за исключением операций, освобождаемых от налогообложения НДС в соответствии со статьей 149 Налогового кодекса Российской Федерации;

- предъявлены налогоплательщику при приобретении рекламных и маркетинговых услуг в целях передачи прав, указанных в подпункте 26 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, местом реализации которых территория Российской Федерации не признается.

Таким образом, сумма НДС рассчитывается как разница между суммой налога, исчисленной при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) покупателям (с учетом операций, освобожденных от уплаты НДС), и суммой налога, предъявленной налогоплательщику при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав), используемых для облагаемых НДС операций.

Динамика поступлений НДС по виду экономической деятельности «Рыболовство, рыбоводство» в период 2014–2021 гг.

В период 2014–2017 гг. поступления НДС постепенно увеличивались, но после 2017 г. происходили значительные колебания объема поступлений (рис. 3): в 2018 г. поступления упали с 696 млн руб. до -215 млн руб., после чего в 2019 г. последовал 10-кратный рост поступлений (до 2,099 млрд руб.), за которым в 2020 г. следовало падение до -123 млн. При этом в 2014, 2018 и 2020 гг. объем поступлений НДС был отрицательным, т.е. вычет НДС по приобретенным рыбопромышленными предприятиями товарам (работам, услугам) значи-

тельно превышал начисленный НДС по реализации. В 2019 г. сумма начисленного НДС по реализованным товарам (работам, услугам) значительно превышала сумму налогового вычета и возмещения.

При этом налоговые возвраты по вычету осуществляются преимущественно в третьем-четвертом кварталах, в связи с чем именно в этот период ежегодно фиксируется значительное снижение поступлений по НДС вплоть до отрицательных значений (особенно в 2020–2021 гг.). В 2019 г., напротив, сумма налогов, подлежащая возмещению, незначительна, и объем НДС выше значений 2018 г. в десять раз.



Рис. 3. Соотношение динамики квартальных отчислений и агрегированного годового итога по НДС по виду деятельности «Рыболовство, рыбоводство» (согласно данным ФНС России), млн руб.
Fig. 3. The ratio of the dynamics of quarterly deductions and the aggregated annual total for VAT by type of activity «Fishing, fish farming» (according to the data of the Federal Tax Service of Russia), million rubles

Анализ потенциальной взаимосвязи поступлений НДС и отраслевых показателей Гипотеза 1. Колебания поступлений НДС обусловлены ростом инвестиций.

НДС формируется на основе реализации товаров (работ, услуг) с учетом суммы, подлежащей возмещению по экспортным и реэкспортным операциям, и суммы, подлежащей налоговому вычету на товары, работы и услуги, приобретенные для внутреннего потребления и переработки. При этом сумма, подлежащая налоговому возмещению, как правило, производится после окончания камеральной проверки, которая продолжается два месяца (пункт 2 статья 88 Налогового кодекса Российской Федерации).

В соответствии со статьей 171 Налогового кодекса Российской Федерации при строительстве рыбопромыслового флота и береговой перерабатывающей инфраструктуры применяется налоговый вычет.

Поквартальная динамика поступлений НДС и их разносторонняя направленность (рис. 4) может указывать на широкое использование организациями рыбохозяйственного комплекса налоговых вычетов при осуществлении инвестиционной деятельности. На рис. 4 **прослеживается** обратная взаимосвязь между квартальными значениями инвестиций в основной капитал по виду деятельности «Рыболовство, рыбоводство» в 2018–2021 гг. и объемами поступлений НДС. В кварталах, где отмечается наибольший рост инвестиций (в IV квартале 2018 и 2019 гг., в III квартале 2020 и 2021 гг.), наблюдается и увеличение налоговых вычетов.

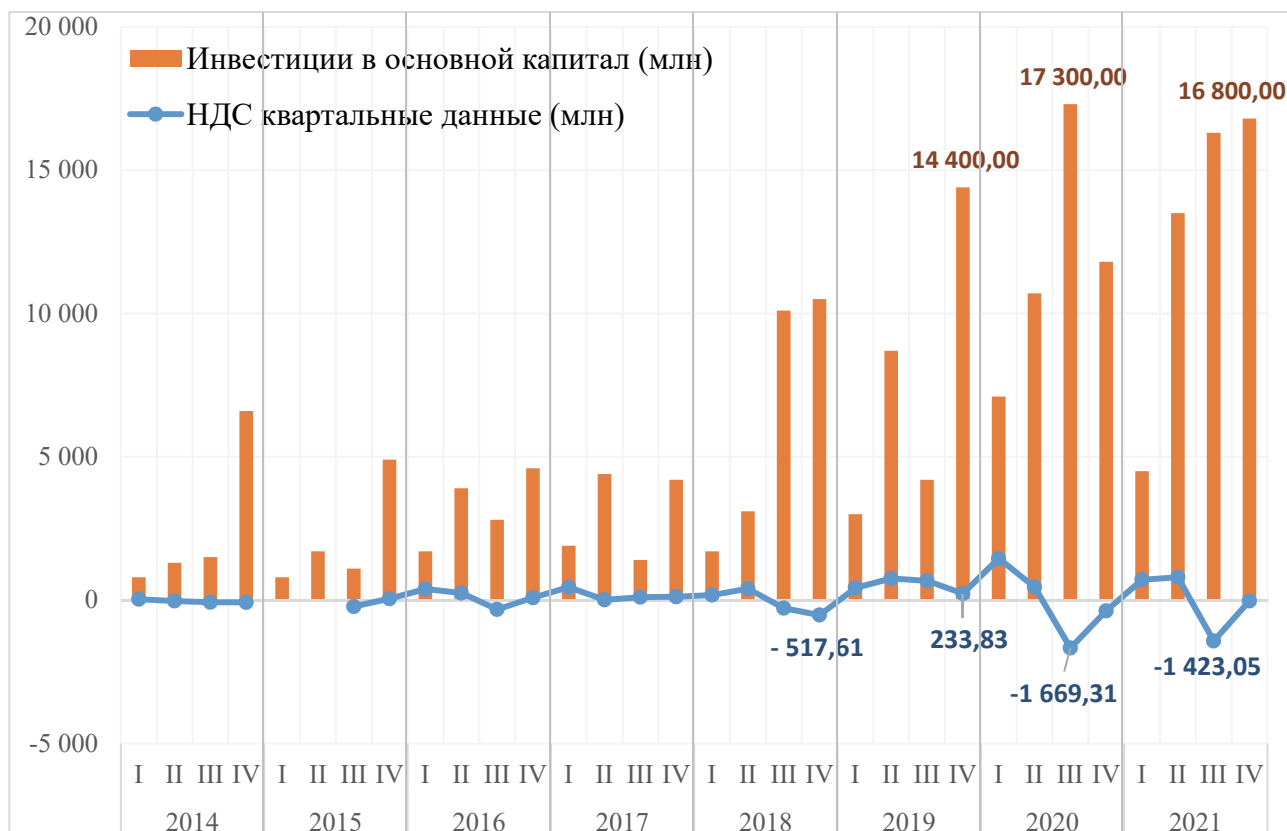


Рис. 4. Соотношение инвестиций в основной капитал (данные Росстата) и объемы НДС поквартально
Fig. 4. The ratio of investments in fixed assets (Rosstat data) and VAT volumes, quarterly

В период 2020–2021 гг. происходит увеличение количества размещаемых заказов/подрядов по строительству рыбопромысловых судов и береговых перерабатывающих заводов (в том числе в рамках программы инвестиционных квот). С учетом особенностей оплаты контрактов по строительству рыбопромысловых судов (в несколько этапов [12]) целесообразно рассматривать количество судов, строительство которых завершено и строительство которых продолжается (рис. 5).

За указанный период было начато строительство 60 судов на общую ориентировочную стоимость 116 млрд руб. (порядка 90 млрд руб. – в 2020 г. и 26,8 млрд руб. – в 2021 г.). Завершено строительство 16 судов на общую ориентировочную стоимость 34 млрд руб. (на 14,7 млрд руб. – в 2020 г. и 19,7 млрд руб. – в 2021 г.). За счет чего была предъявлена значительная сумма для возмещения НДС по приобретенным товарам (работам, услугам).

Необходимо также отметить тот факт, что большая часть видов рыбопродукции облагается НДС в размере 10 %, в то время как стоимость контракта по строительству судна облагается НДС в размере 20 %. Ставка НДС по приобретениям рыбопромышленных предприя-

тий (для расчета налогового вычета) в два раза выше ставки НДС по продукции, реализуемой рыбопромышленными предприятиями.

Вывод: взаимосвязь объема поступлений по НДС и объема инвестиций по виду деятельности «Рыболовство, рыбоводство» подтверждена.

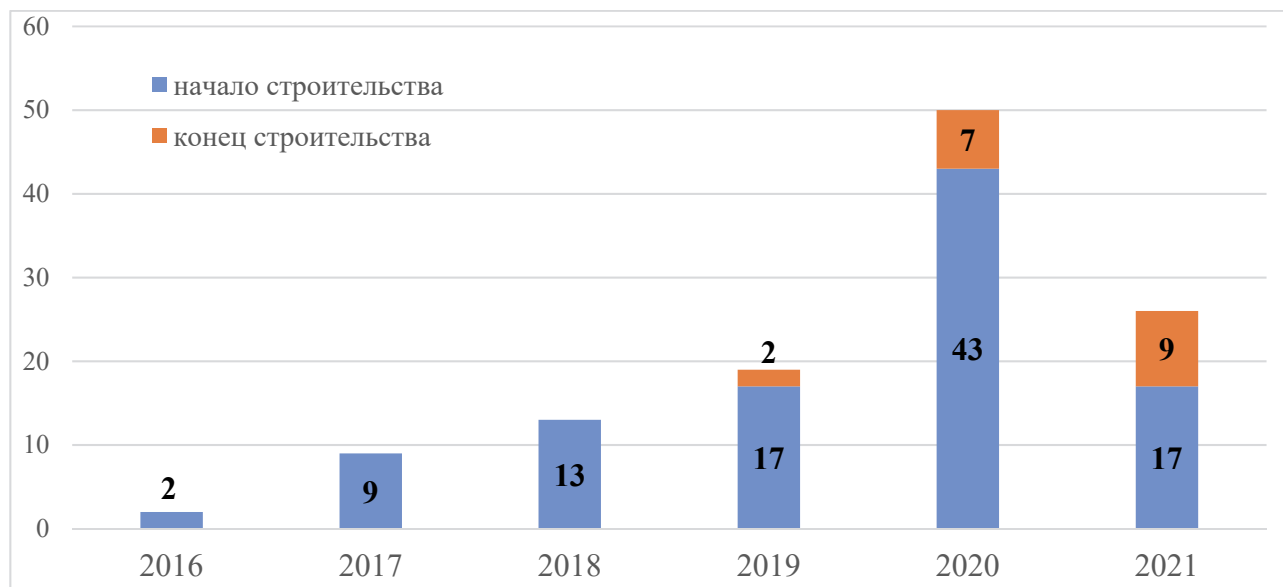


Рис. 5. Количество рыбопромысловых судов, строительство которых начато и (или) завершено, по годам

Fig. 5. The number of fishing vessels whose construction has been started and (or) completed, by year

Гипотеза 2. Колебания поступлений по НДС обусловлены изменением отраслевой прибыли.

Инвестиции отражают только одну составляющую объема поступлений по НДС – стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), по которым возможно получение вычета. В то же время прибыль организаций – разница между совокупной стоимостью реализованных ими товаров и расходами (приобретениями) организаций – отражает обе составляющие объема поступлений НДС, а именно – дельту стоимости реализованных товаров (на которые начисляется НДС) и приобретенных товаров (по которым положен налоговый вычет).

Для проверки гипотезы на основе данных Росстата был построен график прибыли организаций (рис. 6). На графике видно, что в 2015–2019 гг. и 2020–2021 гг. объем поступлений НДС и прибыль в рыбной отрасли росли (за исключением 2018 г.), но темпы роста не соизмеримы и не находятся ни в линейной, ни в геометрической прогрессии относительно друг друга.

Вывод: однонаправленность показателей наблюдается только до 2017 г. В 2018–2021 гг. показатели разнонаправлены.

Гипотеза 3. Колебания поступлений НДС обусловлены отраслевой рентабельностью.

На рис. 7 представлено соотношение поступлений НДС и рентабельности проданных рыбопромышленными предприятиями товаров (работ и услуг). Здесь наблюдается схожая динамика, что и в предыдущем графике: в период 2014–2021 гг. рентабельность и объем поступлений по НДС изменяются однонаправленно (за исключением 2017–2018 гг.), однако степень чувствительности поступлений НДС к изменениям рентабельности товаров от года к году разнится.

Вывод: изменение рентабельности также не способно описать колебание НДС после 2017 г.

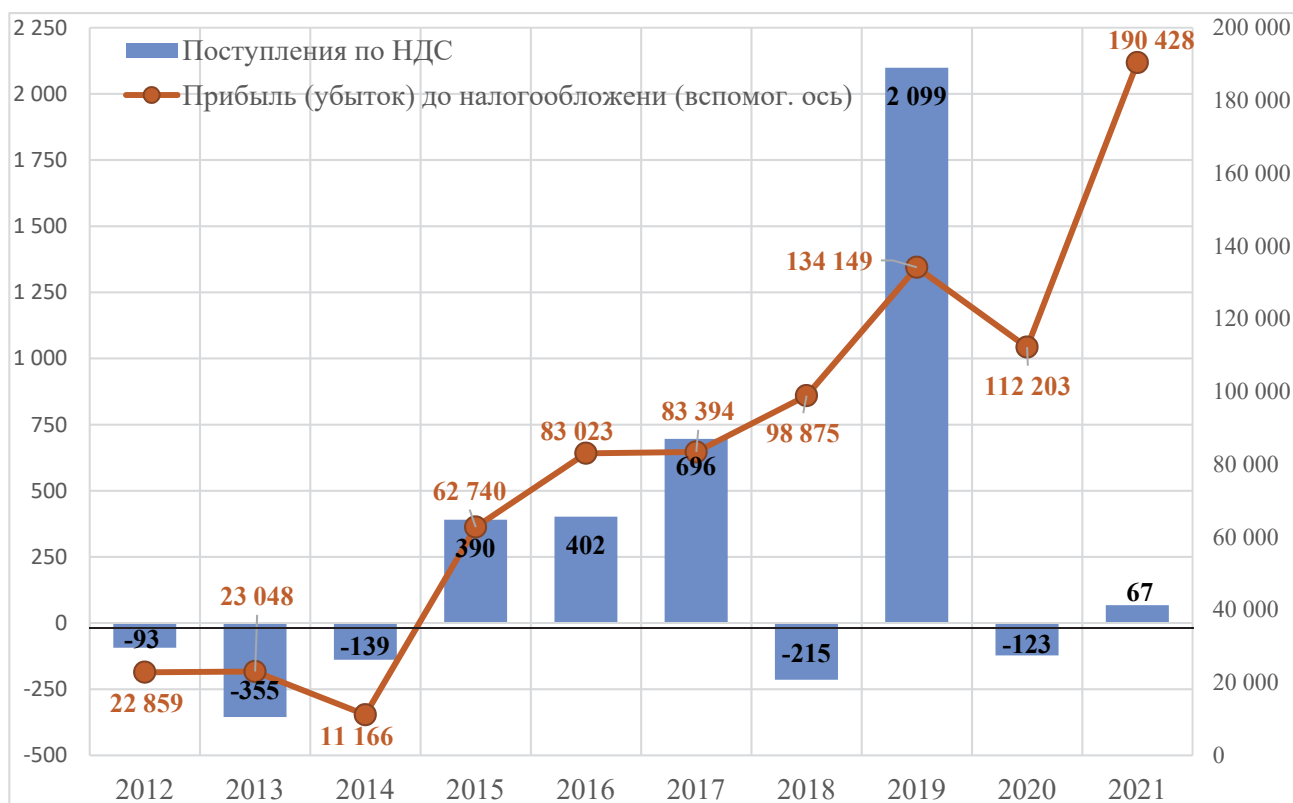


Рис. 6. Соотношение прибыли по виду деятельности «Рыболовство, рыбоводство» к налогу на прибыль организации и НДС, млн руб.

Fig. 6. The ratio of profit by type of activity «Fishing, fish farming» to the profit tax of the organization and VAT, million rubles

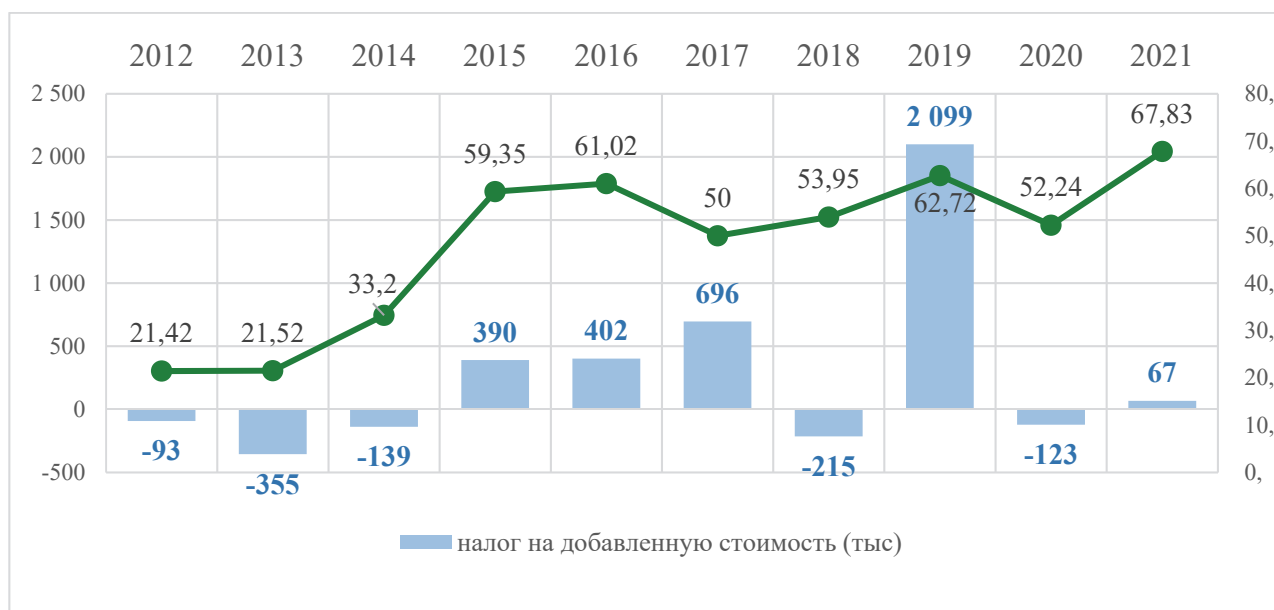


Рис. 7. Соотношение уплаченного НДС (млн руб.) и рентабельности проданных товаров, продукции, работ и услуг, %

Fig. 7. The ratio of VAT paid (million rubles) and the profitability of goods, products, works and services sold, %

Гипотеза 4. Колебания поступлений НДС обусловлены колебаниями вылова водных биологических ресурсов.

Добываемые водные биоресурсы составляют сырьевую базу для производства продукции, облагаемой НДС при реализации, в связи с чем предполагается, чем выше вылов водных биоресурсов – тем выше поступления НДС по виду деятельности «Рыболовство, рыбоводство». Для подтверждения гипотезы проанализирована динамика вылова по наиболее облавливаемым видам водных биоресурсов: минтай, треска атлантическая (ставка НДС на продукцию = 10 %), тихоокеанские лососи (ставка НДС на отдельные виды продукции = 20 %).

Согласно рис. 8 в годы наибольшего объема вылова объем поступлений по НДС, напротив, достаточно низкий. Так, в 2021 г. суммарный объем вылова по указанным видам составил 2,6 млн т, а объем поступлений по НДС достигал 67,26 млн руб. При этом в 2018 г. при схожем объеме вылова (2,68 млн т) суммарный НДС показал отрицательное значение и составил -214,69 млн руб.

Вывод: графический анализ не подтверждает наличие прямой линейной связи между объемом вылова ВБР и поступлений НДС после 2018 г.



Рис. 8. Соотношение динамики объема вылова минтая, трески атлантической, тихоокеанских лососей к объему поступлений по НДС по виду деятельности «Рыболовство, рыбоводство»

Fig. 8. The ratio of the dynamics of the volume of catch of pollock, Atlantic cod, Pacific salmon to the volume of VAT receipts by type of activity «Fishing, fish farming»

Гипотеза 5. Колебания поступлений НДС обусловлены динамикой стоимости экспорта продукции из ВБР.

По экспортным операциям организации имеют право оформить возврат уплаченного НДС, в связи с чем предполагается, что объем поступлений по НДС и стоимость экспорта рыбопродукции находятся в обратно пропорциональной зависимости.

На рис. 9 динамика стоимости экспортных поставок рыбопродукции из России на основе данных ФТС России наложена на динамику поступлений НДС по виду деятельности «Рыболовство, рыбоводство». Из графика следует, что оба показателя имеют разнонаправленную динамику. Так, объем экспорта в стоимостном выражении стабильно рос с 2016 по 2021 г., в то время как поступления по НДС то увеличивались, то снижались.

Вывод: графический анализ динамики объема экспорта в стоимостном выражении не показывает связи с НДС.



Рис. 9. Соотношение динамики объема экспорта российской рыбопродукции в стоимостном выражении к объему поступлений по НДС по виду деятельности «Рыболовство, рыбоводство»

Fig. 9. The ratio of the dynamics of the volume of exports of Russian fish products in value terms to the volume of VAT receipts by type of activity «Fishing, fish farming»

Гипотеза 6. Колебания поступлений НДС обусловлены иными институциональными факторами.

Необходимо отметить, что в 2019 г. фиксируется «статистическая аномалия» в динамике поступлений по НДС. Эта аномалия может быть объяснена совокупностью следующих факторов.

1. Рост НДС в 2019 г. может быть вызван **изменением налоговой ставки НДС с 18 до 20 %**, который на практике вызвал ряд затруднений в пересчете фактических платежей в бюджет.

Переход с 1 января 2019 г. на ставку в 20 % проводился без разработки ясной методологии правоприменения, что в первую очередь отразилось на предприятиях, применяющих авансовую форму расчетов или предоплату. В результате, после осуществления поставок в 2019 г. (или позднее) у налоговых органов возникали вопросы к исчислению базы НДС: с момента внесения платежей или по факту поставки рыбопродукции, особенно если она производилась по партиям, дискретно. Кроме того, повышение ставки НДС на 2 п.п. не повышало автоматически стоимость контрактов (если контракт был подписан до повышения ставки) [13].

2. На объем поступлений НДС в 2019 году мог повлиять **«правоприменительный ребус» при получении возврата по экспортным операциям.**

В соответствии с действующим законодательством российские рыбопромышленники имеют право на возмещение 10 % НДС при экспорте своей продукции. Тем не менее предприятиям, осуществлявшим промысел в исключительной экономической зоне Российской Федерации (далее – ИЭЗ России) и экспортирующим продукцию с начала 2019 г., отказывали в возмещении экспортных НДС [14, 15, 16, 17]. Так, с проблемой отказа на возмещение в размере 39,7 млн руб. в 2019 г. столкнулась компания «Дальтрансфлот» (дело № А51-212/2018).

Аналогичные отказы в возмещении НДС поступали от Арбитражного суда Приморского края в адрес: ООО «Алитет-ДВ» по реализации рыбопродукции в Республику Корея транзи-

том через порт Владивосток от ОАО «НБАМР» (дело № А51-3973/2021), АО «ДМП-РМ» и ПАО «ПБТФ» (дело № А51-24737/2019); ООО «РВД ЮВА 1» по приобретению рыбопродукции у ООО «Востокрыбпром» и ЗАО «Интрарос».

При принятии решений ФНС России руководствовалась тем, что ИЭЗ России не относится к территории российского налогообложения, поскольку по смыслу положений статьи 2 Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 155-ФЗ «О внутренних морских водах, территориальном море и прилегающей зоне Российской Федерации» территориальное море Российской Федерации – это примыкающий к сухопутной территории или к внутренним морским водам морской пояс шириной 12 морских миль, отмеряемых от исходных линий; внешняя граница территориального моря является государственной границей Российской Федерации (письмо Минфина России от 24 октября 2019 г. № 03-07-03/81914). Следовательно, товар в момент отгрузки находился за пределами территории Российской Федерации, а операции по поставке товара не подлежали обложению НДС по правилам статьи 147 Налогового кодекса Российской Федерации. Это было подтверждено определением Верховного суда Российской Федерации от 19 июля 2021 г. № 303-ЭС21-9319 в отношении «РМД ЮВА-1», принадлежащей ОАО «РРПК», о необоснованности предъявления обществом налоговых вычетов по взаимоотношениям с ЗАО «Интрарос» по приобретению рыбопродукции за пределами территории Российской Федерации.

Впоследствии в целях решения этой проблемы статья 147 Налогового кодекса Российской Федерации была дополнена пунктом 3 (Федеральный закон от 23 ноября 2020 г. № 374-ФЗ), согласно которому «в целях настоящей главы местом реализации товаров в виде водных биологических ресурсов, добытых в исключительной экономической зоне Российской Федерации, и (или) товаров, произведенных из водных биологических ресурсов, добытых в исключительной экономической зоне Российской Федерации, признается территория Российской Федерации в случае, если в момент начала отгрузки и транспортировки указанные товары находятся в исключительной экономической зоне Российской Федерации». Поправка вступила в силу 1 января 2021 г.

Вывод: влияние отдельных институциональных факторов на объем поступлений НДС подтверждается.

Основные результаты эконометрического моделирования

На основании проведенного выше анализа была построена эконометрическая модель, способная объяснить динамику поступлений НДС на основании совокупного влияния переменных.

Первым шагом с целью определения факторов, влияющих на НДС, видов и степени связи между переменными и их дальнейшего отбора для построения множественной регрессии построена матрица парных корреляций.

Анализ полученной матрицы подтверждает выводы графического анализа о слабой взаимосвязи отдельных отраслевых показателей с объемом поступлений по НДС в 2011–2021 гг. Коэффициенты корреляции варьируются от -0,11 до 0,44. Также зафиксирована тесная корреляция ряда показателей между собой (мультиколлинеарность). В особенности между показателями, характеризующими прибыльность отрасли.

Таким образом, в целях повышения описательной способности регрессионной модели были выбраны показатели, отвечающие следующим характеристикам: а) имеющие потенциально наибольшее влияние на НДС на основании анализа нормативных правовых актов, регулирующих порядок начисления НДС, и графиков динамики отраслевых показателей; б) имеющие наиболее высокий коэффициент корреляции с объемом поступлений НДС; в) имеющие наименьшую степень взаимосвязи друг с другом (табл. 3).

Эконометрическая характеристика модели за 2011–2021 гг. представлена в табл. 4.

Таблица 2

Матрица парных корреляций показателей финансовых результатов деятельности предприятий рыбной отрасли

Table 2

Matrix of paired correlations of financial performance indicators of fishing industry enterprises

№	Показатели	y	x ¹	x ²	x ³	x ⁴	x ⁵	x ⁶	x ⁷	x ⁸
y	НДС, тыс. руб.	1,00	0,29	0,07	0,27	0,23	0,35	0,35	0,44	-0,11
x ¹	НДС по приобретенным ценностям, тыс. руб.	0,29	1,00	0,92	0,84	0,91	0,62	0,88	0,65	-0,14
x ²	Инвестиции в основной капитал, млрд руб.	0,07	0,92	1,00	0,89	0,94	0,69	0,87	0,61	-0,24
x ³	Оборот «Рыболовство, рыбоводство», млрд руб.	0,27	0,84	0,89	1,00	0,93	0,85	0,98	0,88	-0,15
x ⁴	Стоимость экспорта	0,23	0,91	0,94	0,93	1,00	0,79	0,93	0,66	-0,23
x ⁵	Вылов, тыс. т	0,35	0,62	0,69	0,85	0,79	1,00	0,86	0,75	-0,52
x ⁶	Прибыль до налога	0,35	0,88	0,87	0,98	0,93	0,86	1,00	0,86	-0,22
x ⁷	Уровень рентабельности	0,44	0,65	0,61	0,88	0,66	0,75	0,86	1,00	0,08
x ⁸	Инфляция по рыбной продукции	-0,11	-0,14	-0,24	-0,15	-0,23	-0,52	-0,22	0,08	1,00

Таблица 3

Показатели, выбранные для построения регрессионной модели

Table 3

The indicators selected for the construction of the regression model

Год	НДС, тыс. руб.	НДС по приобретенным ценностям, тыс. руб.	Инвестиции в основной капитал, млрд руб.	Стоимость экспорта	Уровень рентабельности	Инфляция по рыбной продукции
	y	x ¹	x ²	x ⁴	x ⁷	x ⁸
2011	304627	146926	5,7	3,18	22,04	110,27
2012	-93469	82958	9,7	2,49	21,42	101,91
2013	-355147	139762	9,1	2,83	21,52	107,62
2014	-138953	69473	10,2	2,87	33,2	119,06
2015	390344	107262	8,5	2,78	59,35	120,89
2016	402008		13	3,01	61,02	108,58
2017	695693	116240	11,9	3,49	50	103,82
2018	-214686	151320	25,4	4,30	53,95	103,69
2019	2098752	620816	30,3	4,66	62,72	105,16
2020	-122750	594829	46,9	4,66	52,24	105,18
2021	67256	950375	51,1	5,88	67,83	110,66

Таблица 4

Эконометрическая характеристика модели за 2011–2021 гг.

Table 4

Econometric characteristics of the model for 2011–2021

Регрессионная статистика					
Множественный R		0,82921957			
R-квадрат		0,6876051			
Нормированный квадрат	R-	0,3752102			
Стандартная ошибка		540668,184			
Наблюдения		11			
Дисперсионный анализ		Значимость			
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>F</i>
Регрессия	5	3,21712E+12	6,43423E+11	2,201076572	0,203448806
Остаток	5	1,46161E+12	2,92322E+11		
Итого	10	4,67873E+12			
	Коэффициенты	Стандартная ошибка	<i>t</i> -статистика	<i>P</i> -значение	
Y-пересечение	4764205,21	3959204,01	1,203324001	0,282712175	
x^1	3,64946858	1,721093375	2,120436133	0,087457238	
x^2	-83576,417	33902,13141	-2,465226047	0,05686247	
x^4	-9662,9012	546096,5285	-0,017694493	0,986566945	
x^7	30358,606	13697,99799	2,216280511	0,07748983	
x^8	-47634,366	31806,66183	-1,497622286	0,194496688	

В результате построенная регрессионная модель, включающая все переменные из табл. 3, описывает только 37 % дисперсии, демонстрируя свою низкую описательную способность.

Поскольку наибольшие колебания поступлений по НДС, обусловленные институциональными факторами, зафиксированы после 2018 г., также построена аналогичная модель за 2011–2018 гг. Качество данной модели возросло в 2 раза: коэффициент детерминации вырос до 92 %, *F*-критерий уменьшился как минимум до уровня значимости 0,05 (табл. 5), подтверждая, что выбранные количественные показатели достаточно хорошо описывают изменение поступлений НДС. Однако результат говорит о необходимости корректирования модели с учетом институциональных воздействий на отрасль после 2018 г.

Поэтому было решено включить в формулу дополнительную бинарную переменную *G*, значение которой равно единице в 2019–2021 гг., нулю – в другие периоды (табл. 6).

Получившаяся модель описывает до 96 % (модифицированный R^2) колебаний поступлений по НДС, *P*-значения всех независимых переменных стали значительно ниже уровня значимости (кроме показателя НДС по приобретенным ценностям – *P*-уровень значимости превышает 0,05), уменьшилась стандартная ошибка аппроксимации. Демонстрируется достаточно высокое качество модели. В ходе дальнейших исследований доказано, что сокращение учитываемых в модели переменных до пяти (за счет исключения x^1) не снижает качество модели – коэффициент детерминации составляет 94 %.

Таблица 5

Эконометрическая характеристика модели за 2011–2018 гг.

Table 5

Econometric characteristics of the model for 2011–2018

Регрессионная статистика					
Множественный R	0,989165271				
R-квадрат	0,978447934				
Нормированный R-квадрат	0,924567768				
Стандартная ошибка	102155,0511				
Наблюдения	8				
Дисперсионный анализ					
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	Значимость <i>F</i>
Регрессия	5	9,47542E+11	1,89508E+11	18,15970538	0,053012381
Остаток	2	20871308913	10435654457		
Итого	7	9,68413E+11			

Таблица 6

Скорректированная эконометрическая характеристика модели за 2011–2021 гг.

Table 6

Adjusted econometric characteristics of the model for 2011–2021

Регрессионная статистика					
Множественный R	0,991837077				
R-квадрат	0,983740787				
Нормированный R-квадрат	0,959351968				
Стандартная ошибка	137906,1429				
Наблюдения	11				
Дисперсионный анализ					
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	Значимость <i>F</i>
Регрессия	6	4,60265E+12	7,67109E+11	40,33572793	0,001551995
Остаток	4	76072416987	19018104247		
Итого	10	4,67873E+12			
	Коэффициенты	Стандартная ошибка	<i>t</i> -статистика	<i>P</i> -значение	
Y-пересечение	1676829,973	1072684,025	1,563209607	0,193042241	
x ¹	-1,233880506	0,721140353	-1,711012983	0,162248156	
x ²	-113127,0795	9314,601132	-12,14513406	0,000263733	
x ⁴	633540,7982	158368,4537	4,000422958	0,016124417	
x ⁷	23686,24086	3580,279239	6,615752368	0,002706563	
x ⁸	-27589,31792	8445,87365	-3,266603204	0,030887869	
G	3032324,307	355263,0477	8,535434031	0,001033992	

Таким образом, формула модели выглядит следующим образом:

$$y = -112653,24x^2 + 459309,84x^4 + 25704,9x^7 - 33574,6x^8 + 2648092,7 + 2550070,46G$$

На основании данной модели наибольшее влияние имеет переменная x^4 (стоимость экспорта рыбопродукции) – коэффициент составляет 459309,84. Однако изначальные величины переменных слишком разнятся. Для того, чтобы нивелировать влияние величин исходных факторов на весовые коэффициенты, данные были нормированы.

После нормирования исходных числовых значений и приведения их к единому масштабу с центрированием в диапазоне от -1 до 1 установлено, что наиболее значимое влияние на НДС оказывает переменная x^2 «инвестиции в основной капитал», затем институциональные (качественные) факторы государственного управления в рыбной отрасли, стоимость экспорта и рентабельность (табл. 7).

Таблица 7

Результаты дисперсионного анализа с учетом нормирования переменных

Table 7

Results of the analysis of variance taking into account the normalization of variables

	Коэффициенты	Стандартная ошибка	t-статистика	Pr(> t)
x2	-2,65660	0,23692	-11,213	3,00e-05
x4	0,71975	0,20507	3,510	0,012674
x7	0,67393	0,09559	7,050	0,000407
x8	-0,30396	0,07496	-4,055	0,006690
G	1,74327	0,15909	10,958	3,43e-05

Заключение

В статье была проанализирована особенность исчисления НДС и его уплаты предприятиями рыбной отрасли, на основании графиков проведен анализ динамики поступлений НДС и отраслевых показателей, проведен эконометрический анализ и построена линейная регрессионная модель.

Анализ графиков взаимосвязи НДС с отраслевыми показателями и построенные модели демонстрируют тесное влияние показателей финансовых результатов отрасли на объем поступлений НДС только до 2018 г. (см. табл. 5). Однако в период 2019–2021 гг. более существенное влияние имеют изменения, обусловленные началом фазы активной реализации программы инвестиционных квот и других институциональных факторов, связанных с государственным управлением в рыбной отрасли.

Так, по итогам анализа графиков **подтверждение получила гипотеза об отрицательной корреляционной связи между объемом поступлений НДС и объемом инвестиций**. В кварталах, где зафиксирован наибольший рост инвестиций, отрицательные поступления по НДС, что может быть обосновано превалированием объема вычета по НДС на приобретенные рыбопромышленными предприятиями товары, работы и услуги над объемом начисленного НДС по реализованным ими товарам.

Подтверждена гипотеза о влиянии иных институциональных факторов на объем поступлений НДС после 2018 г., например, повышения ставки НДС, практики администрирования поступлений по нему.

Вместе с тем схожая направленность роста отраслевой прибыли и рентабельности к поступлениям НДС дают основание полагать о частичном влиянии этих факторов на совокупную динамику поступлений НДС по отрасли только до 2018 г.

Построенная линейная модель подтверждает выводы, сделанные на основании графиков. На колебание объемов поступлений НДС до 2018 г. влияет совокупность показателей реализации товаров и показателей, характеризующих объемы налогового возврата – коэффициент детерминации модели равен 92 % (нормированный R^2).

Однако в период 2019–2021 гг. большее воздействие уже имеют факторы институциональных изменений и государственного вмешательства в рыбной отрасли. Описательная способность модели за 2011–2021 гг. повышается до 94 % только после включения в нее бинарной переменной G .

При этом наиболее значительное влияние оказывает переменная «инвестиции в основной капитал», затем институциональные (качественные) факторы государственного управления в рыбной отрасли, стоимость экспорта и рентабельность (см. табл. 7).

Список источников

1. Алимурзоева М.Г., Алиев Б.Х., Маликова К.Р. Налог на добавленную стоимость и его роль в формировании доходов бюджета // *Фундаментальные исследования*. 2017. № 7. С. 92–96.
2. Consumption tax trends 2020/ Consumption tax figures: Main trends and figures // OECD [Electronic source]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2020_152def2d-en#page14 (date of application: 15.11.2022).
3. Inimino, E. E., Otubu, O. P., & Akpan, J. E. Value Added Tax and Economic Growth in Nigeria // *International Journal of Research and Innovation in Social Sciences*. 2018. 2(10). P. 211–219.
4. Hassan, B. The Role of Value Added Tax in the Economic Growth of Pakistan // *Journal of Economics and Sustainable Development*. 2015. 6(13). P. 174–183.
5. Miki B. The effect of the VAT rate change on aggregate consumption and economic growth. 2011.
6. Дергилева Д.А., Решетникова Н.И. Значение и роль налога на добавленную стоимость в бюджетной системе Российской Федерации // *Перспективы инновационного развития российской экономики на современном этапе: тр. Всерос. науч.-практ. конф. Хабаровск, 2016*. С. 126.
7. Kalaš V., Milenković N. The role of value added tax in the economy of Serbia // *Ekonomika*. 2017. Т. 63, №. 2. С. 69–78.
8. Таюрская О.В. Налог на добавленную стоимость – проблемы исчисления и оплаты // *Вестн. Иркутского государственного технического университета*. 2015. №. 5(100). С. 276–280.
9. Мищенко А.Д., Кузьмичева И.А. Налог на добавленную стоимость в России и за рубежом // *Фундаментальные исследования*. 2015. №. 5–3. С. 635–639.
10. Замула Е.В., Кузьмичева И.А. Налоговые риски предприятия и пути их минимизации // *Международ. журн. прикладных и фундаментальных исследований*. 2014. № 8–3. С. 118–122.
11. Федеральный закон «Налоговый кодекс Российской Федерации» (часть 2) от 05.08.2000 №117-ФЗ (с изменениями 2022 года) [Электронный ресурс]. URL: <http://nalog.garant.ru/fns/nk/a9a754f9362cc6d913de8ff6886b8c4c/> (дата обращения: 17.11.2022).
12. Организация финансирования судостроительного проекта // *Русская пелагическая исследовательская компания* [Электронный ресурс]. URL: http://ruspelagic.ru/organizaciya_finansirovaniya_sudost1 (дата обращения: 15.11.2022).
13. Постановления Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30 мая 2014 г. № 33.
14. ФНС отказывает в возмещении НДС рыбопромышленным экспортерам // *Общественный совет при ФТС России* [Электронный ресурс]. URL: <https://www.osfts.ru/novosti/2019/792-fns-otkazyvaet-v-vozmeshchenii-nds-rybopromyshlennym-eksporteram> (дата обращения: 15.11.2022).

15. Позиция ФНС по возврату НДС для экспортеров водных биоресурсов позволит рыбакам избежать возможных финансовых потерь – Герман Зверев [Электронный ресурс]. URL: <https://portnews.ru/news/295677/> (дата обращения: 15.11.2022).

16. Рыбу признали российской // Коммерсантъ [Электронный ресурс]. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4501894> (дата обращения: 15.11.2022).

17. Экспортеры не соблюли все условности // Коммерсантъ [Электронный ресурс]. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4198752> (дата обращения: 15.11.2022).

References

1. Alimirzoeva M.G., Aliyev B.H., Malikova K.R. Value added tax and its role in the formation of budget revenues // *Fundamental research*. 2017. No. 7. P. 92–96.

2. Consumption tax trends 2020/ Consumption tax figures: Main trends and figures // OECD [Electronic source]. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2020_152def2d-en#page14 (date of application: 15.11.2022).

3. Inimino, E.E., Otubu, O.P., & Akpan, J.E. Value Added Tax and Economic Growth in Nigeria. *International Journal of Research and Innovation in Social Sciences*. 2018. 2(10). 211–219.

4. Hassan, B. The Role of Value Added Tax in the Economic Growth of Pakistan. *Journal of Economics and Sustainable Development*. 2015. 6(13). P. 174–183.

5. Miki B. The effect of the VAT rate change on aggregate consumption and economic growth. 2011.

6. Dergileva D.A., Reshetnikova N.I. The value and role of value added tax in the budget system of the Russian Federation. 2016. P. 126.

7. Kalaš B., Milenković N. The role of value added tax in the economy of Serbia // *Ekonomika*. 2017. Vol. 63, no. 2. P. 69–78.

8. Tayurskaya O.V. Value added tax- problems of calculation and payment // *Bulletin of Irkutsk State Technical University*. 2015. No. 5(100). P. 276–280.

9. Mishchenko A.D., Kuzmicheva I.A. Value added tax in Russia and abroad // *Fundamental Research*. 2015. No. 5–3. P. 635–639.

10. Zamula E.V., Kuzmicheva I.A. Tax risks of the enterprise and ways of their minimization // *International Journal of Applied and Fundamental Research*. 2014. No. 8–3. P. 118–122.

11. Federal Law "Tax Code of the Russian Federation" (Part 2) dated 05.08.2000 No. 117-FZ (as amended in 2022) [Electronic resource]. URL: <http://nalog.garant.ru/fns/nk/a9a754f9362cc6d913de8ff6886b8c4c> (date of application: 17.11.2022).

12. Organization of financing of the shipbuilding project // Russian Pelagic Research Company [Electronic resource]. URL: http://ruspelagic.ru/organizaciya_finansirovaniya_sudost1 (date of application: 11/15/2022).

13. Resolutions of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 33 dated May 30, 2014.

14. The Federal Tax Service refuses to refund VAT to fishing exporters // Public Council at the Federal Customs Service of Russia [Electronic resource]. URL: <https://www.osfts.ru/novosti/2019/792-fns-otkazyvaet-v-vozmeshchenii-nds-rybopromyshlennym-eksporteram> (date of application: 11/15/2022).

15. The position of the Federal Tax Service on VAT refund for exporters of aquatic biological resources will allow fishermen to avoid possible financial losses – German Zverev [Electronic resource]. URL: <https://portnews.ru/news/295677/> (date of application: 15.11.2022).

16. The fish was recognized as Russian // *Kommersant* [Electronic resource]. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4501894> (date of application: 11/15/2022).

17. Exporters did not comply with all the conventions // *Kommersant* [Electronic resource]. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4198752> (date of application: 15.11.2022).

Информация об авторах

Г.С. Зверев – кандидат экономических наук, президент НО «Всероссийская ассоциация рыбохозяйственных предприятий, предпринимателей и экспортеров»;

Н.А. Гончарова – магистр по направлению подготовки 41.04.04 «Политология», координатор аналитической группы Всероссийской ассоциации рыбохозяйственных предприятий, предпринимателей и экспортеров;

А.О. Кизабекова – магистр социальных наук, эксперт аналитической группы Всероссийской ассоциации рыбохозяйственных предприятий, предпринимателей и экспортеров.

Information about the authors

G.S. Zverev – PhD in Economic Sciences, President of the non-profit organization «All-Russia Association of Fisheries Enterprises, Entrepreneurs and Exporters»;

N.A. Goncharova – Master of Political Science, analytical team coordinator, non-profit organization «All-Russia Association of Fisheries Enterprises, Entrepreneurs and Exporters»;

A.O. Kizabekova – Master of Social Science, analytical team expert, non-profit organization «Russian Association of Fishery Enterprises, Entrepreneurs and Exporters».

Статья поступила в редакцию 22.11.2022, одобрена после рецензирования 29.11.2022, принята к публикации 02.12.2022.

The article was submitted 22.11.2022, approved after reviewing 29.11.2022, accepted for publication 02.12.2022.